

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE GERENCIAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**CULTURA ORGANIZACIONAL E PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS: UM ESTUDO
EMPÍRICO NAS MAIORES EMPRESAS DO SUL DO BRASIL**

MARCELO RESQUETTI TARIFA

CURITIBA

2008

“CULTURA ORGANIZACIONAL E PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS: UM ESTUDO EMPÍRICO NAS MAIORES EMPRESAS DO SUL DO BRASIL”.

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO**

**APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:**



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
PRESIDENTE**



**PROFª. DRª. MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
MEMBRO**



**PROF. DR. JORGE EDUARDO SCARPIN
MEMBRO**

MARCELO RESQUETTI TARIFA

**CULTURA ORGANIZACIONAL E PRÁTICAS ORÇAMENTÁRIAS: UM ESTUDO
EMPÍRICO NAS MAIORES EMPRESAS DO SUL DO BRASIL**

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre. Programa de
Mestrado em Contabilidade do setor de
Ciências Sociais Aplicadas da Universidade
Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida

CURITIBA

2008

Aos meus pais, Claudenir e Mirtes, pelo amor,
carinho e apoio em todos os momentos da
minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus e Nossa Senhora, fontes da vida e inspiração eterna durante todas as etapas de minha existência.

Aos meus pais, Claudenir e Mirtes e irmãs, Rita e Simone, pelo amor, carinho e apoio durante todo este processo e em todos os outros momentos de minha vida.

A minha amada, Ana Paula, simplesmente fantástica. Você foi, é e será muito importante para mim.

Ao meu orientador, Professor Doutor Lauro Brito de Almeida que, além de todo o apoio e preciosas orientações, é uma pessoa maravilhosa e um grande amigo. Super Lauro!

Ao Professor Doutor Jaime Crozatti pela apresentação do tema e pelos preciosos conhecimentos transmitidos nas aulas de Teoria da Contabilidade.

Aos Professores Doutores Jorge Eduardo Scarpin e Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo pela amizade, ajuda em todos os momentos e participação na banca de defesa.

Aos Professores Doutores Ademir Clemente, Leilah Santiago Bufrem, Ana Paula Mussi Szabo Cherobim, Paulo Mello Garcias, Vicente Pacheco e Antonio Loureiro Gil pelas valiosas aulas e pelo conhecimento transmitido.

Aos grandes amigos Willson Gerigk, Delci Grapegia Dal Vesco, Telma Regina Stroparo e Marinês Taffarel pelos ótimos momentos que passamos juntos e pela constante troca de conhecimento.

Ao Professor Doutor Paulo Arnaldo Olak pelos conselhos, conhecimentos e amizade.

Aos Professores do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina, na figura da chefe Professora Msc. Maria Aparecida Scarpin, coordenador Professor Msc. Jair Gravena e ex-chefe Professor Msc. Claudécir Paton, pelo apoio incondicional em todos os momentos que necessitei.

Aos Professores do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Norte do Paraná, na figura do coordenador Professor Marcelo Molina, pela oportunidade, amizade e apoio incondicional.

Aos Professores da Unopar Virtual, em especial aos amigos Professor José Manoel da Costa, coordenador do curso de Ciências Contábeis, Professor Bruno César Scaramuzza, coordenador do curso Tecnológico em Processos Gerenciais e Professora Luciane Soutello Koetz, coordenadora do curso de Administração.

Ao Rodrigo Coutinho do editorial da Revista Expressão, pelo apoio e atenção prestados.

Ao Wagner Yamada da G3W Londrina, pela brilhante construção e disponibilização do site da pesquisa.

As empresas que participaram desta pesquisa e que visam o aproveitamento dos estudos científicos na vida prática profissional.

A todos os meus amigos e colegas da cidade de Londrina que sempre me apoiaram nesta etapa da vida.

A todos que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para o desenvolvimento desta dissertação de mestrado, meu muito obrigado!

RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo principal analisar a relação entre as dimensões de cultura organizacional e as práticas gerenciais de orçamento empresarial. A cultura organizacional é um tema explorado de modo aprofundado no referencial teórico, com a finalidade principal de trazer as idéias de vários autores tanto em nível nacional como internacional e o estado da arte em que se encontra a exploração das pesquisas científicas sobre este tema. Neste sentido, o comportamento e mudança organizacionais demonstram a relevância destes aspectos para as mais variadas atividades exercidas pelas empresas. Na segunda parte do referencial teórico, a atenção principal volta-se às práticas de contabilidade gerencial, desde os aspectos históricos de origem e evolução, até o foco principal do tema relacionado às práticas do orçamento empresarial privado, sob o ponto de vista da literatura explorada. O embasamento teórico é necessário para o entendimento da vinculação dos dois temas especificados e como base às posteriores análises demonstradas por meio dos dados coletados na pesquisa empírica. Quanto à metodologia do presente estudo, o método é caracterizado, em linhas gerais, como hipotético-dedutivo, onde hipóteses foram estabelecidas para que os objetivos pudessem ser atingidos. Quanto à finalidade, a dissertação é classificada como um estudo correlacional, causal e descritivo, pois além de descrever as principais características de uma população específica, relaciona variáveis com a finalidade de teste das hipóteses. As estratégias ou procedimentos estabelecidos foram direcionados à coleta e análise de dados por meio de questionário eletrônico às empresas classificadas e delimitadas como as “300 Mais” da região sul do Brasil, a qual compreendeu os Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul de acordo com o anuário Expressão edição 2007 com as informações tabuladas pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Das 300 (trezentas) empresas, a pesquisa *survey* foi aproveitada em 86 (oitenta e seis), onde os dados foram tabulados para as posteriores análises necessárias. O questionário eletrônico foi desenvolvido e baseado na coleta das características de prática orçamentária das empresas, de acordo com a literatura referenciada e da cultura organizacional de acordo com adaptação do *Competing Value Model* de diagnóstico cultural junto às entidades. Para tanto, após os dados tabulados, a exploração do problema de pesquisa foi abordada sobre os modos qualitativos e quantitativos. Na etapa de análise e interpretação dos resultados, por meio de análise descritiva e análise estatística de regressão logística, foi possível concluir os objetivos propostos. Assim, houve rejeição das quatro hipóteses pré-estabelecidas para cada dimensão de cultura organizacional, sob a afirmação de que cada uma delas possui características específicas de prática orçamentária conforme as variáveis estipuladas, chegando-se ao resultado final do estudo limitado à população analisada.

ABSTRACT

This research main goal is to examine the relationship between the dimensions of organizational culture and management budget practices. The organizational culture is explored to the main purpose of bringing the ideas of several authors both nationally and internationally and the exploitation of scientific research on the subject. In this sense, the change organizational behavior and demonstrate the relevance of these issues for several activities carried out by companies. In the second part of the theoretical reference, the attention are the management accounting practices, from the historical aspects of origin and evolution, even the main focus of the issue relating to the practices of private enterprise budget from the point literature explored. The theory is necessary to understanding the linkage of the two subjects specified and as a basis for subsequent analyses demonstrated through data collected in empirical research. By methodology of this study, the method is characterized in general as hypothetical-deductive, where chances were established so that the goals could be achieved. By the purpose, the dissertation is classified as a correlational study, causal and descriptive, as well as describes the main features of a particular population, related variables in order to test the hypothesis. The strategies or established procedures were directed to the collection and analysis of data through electronic questionnaire to companies classified and defined as the "300 Most" of southern Brazil, which included the states of Parana, Santa Catarina and Rio Grande do Sul according to the yearbook Expression 2007 edition with the information tabulated by the Getúlio Vargas Foundation - GVF. By the 300 companies, the poll survey was taken in 86 where the data were tabulated for the subsequent tests required. The electronic questionnaire was developed and based on the collection of the characteristics of budgets practices, according to the literature referenced, and the organizational culture in line with adaptation of Competing Value Model of diagnosis at the cultural entities. To do so, after the data tabulated, the exploitation of the search problem was addressed on the qualitative to quantitative methods. In the stage of analysis and interpretation of results through descriptive analysis and statistical analysis, logistic regression was unable to complete the objectives. Thus, there was rejection of the four pre-established assumptions for each dimension of organizational culture, under the assumption that each one has specific characteristics of budget practices as the variables set, getting to the final outcome of the research.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Aspectos dos traços culturais.....	39
QUADRO 2 – Periódicos Qualis “A” / CAPES em Ciências Sociais Aplicadas.....	41
QUADRO 3 – Eventos Científicos Qualis “A” / CAPES em Ciências Sociais Aplicadas.....	42
QUADRO 4 – Liderança <i>versus</i> gestão: dois processos distintos mas complementares..	50
QUADRO 5 - Características dos planos temporários e permanentes.....	68
QUADRO 6 - Medidas de avaliação de marketing.....	75
QUADRO 7 – Classificação das “300 Mais” por setores.....	105
QUADRO 8 - Tipos de amostras.....	106
QUADRO 9 – Variáveis independentes.....	132
QUADRO 10 – Síntese do Perfil dos Respondentes.....	138
QUADRO 11 – Variáveis Classificatória e Independentes (H1).....	148
QUADRO 12 - Variáveis Classificatória e Independentes (H2).....	157
QUADRO 13 - Variáveis Classificatória e Independentes (H3).....	164
QUADRO 14 - Variáveis Classificatória e Independentes (H4).....	170
QUADRO 15 – Comportamento das Variáveis junto às Hipóteses.....	175
QUADRO 16 – Variáveis Não-Inclusas no Modelo.....	179

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Retornos dos Questionários Eletrônicos.....	135
TABELA 2 – Idade dos Respondentes.....	136
TABELA 3 - Função dos Respondentes.....	137
TABELA 4 - Grau de Instrução dos Respondentes.....	137
TABELA 5 - Período de Participação na Prática Orçamentária.....	138
TABELA 6 - Fundação da Empresa.....	139
TABELA 7 - Quantidade de Funcionários.....	139
TABELA 8 - Caracterização da Cultura Organizacional.....	141
TABELA 9 - Periodicidade do Orçamento.....	142
TABELA 10 - Responsáveis pela Prática Orçamentária.....	143
TABELA 11 - Foco do Orçamento.....	143
TABELA 12 – Gratificação.....	144
TABELA 13 - Classificação dos Orçamentos.....	144
TABELA 14 - Influências Externas na Prática Orçamentária.....	145
TABELA 15 - Etapas de Elaboração do Orçamento.....	146
TABELA 16 - Variações Orçamentárias.....	146
TABELA 17 - Casos Incluídos na Análise (H1).....	149
TABELA 18 - Codificação da Variável Classificatória (H1).....	149
TABELA 19 - Classificação Variável Categórica (H1).....	150
TABELA 20 - Classificação Cultural Grupal ou Clã.....	151
TABELA 21 - Testes de Significância do Modelo Geral (H1).....	151
TABELA 22 - Testes de Significância do Modelo (H1).....	152
TABELA 23 - Teste de Hosmer e Lemeshow (H1).....	152
TABELA 24 - Contingência do Teste Hosmer e Lemeshow (H1).....	152
TABELA 25 - Classificação Final (H1).....	153
TABELA 26 - Variáveis Inclusas na Equação (H1).....	153
TABELA 27 – Variáveis Não-Inclusas na Equação (H1).....	155
TABELA 28 - Casos Incluídos na Análise (H2).....	158
TABELA 29 - Codificação da Variável Classificatória (H2).....	158
TABELA 30 - Classificação Cultural Inovativa.....	158
TABELA 31 - Testes de Significância do Modelo Geral (H2).....	159
TABELA 32 - Testes de Significância do Modelo (H2).....	159
TABELA 33 - Teste de Hosmer e Lemeshow (H2).....	159
TABELA 34 - Contingência do Teste Hosmer e Lemeshow (H2).....	160
TABELA 35 - Classificação Final (H2).....	160
TABELA 36 - Variáveis Inclusas na Equação (H2).....	161
TABELA 37 – Variáveis Não-Inclusas na Equação (H2).....	162
TABELA 38 - Casos Incluídos na Análise (H3).....	165
TABELA 39 - Codificação da Variável Classificatória (H3).....	165
TABELA 40 - Classificação Cultural Racional ou Mercado.....	165
TABELA 41 - Testes de Significância do Modelo Geral (H3).....	166
TABELA 42 - Testes de Significância do Modelo (H3).....	166
TABELA 43 - Teste de Hosmer e Lemeshow (H3).....	166
TABELA 44 - Contingência do Teste Hosmer e Lemeshow (H3).....	167
TABELA 45 - Classificação Final (H3).....	167
TABELA 46 - Variáveis Inclusas na Equação (H3).....	167
TABELA 47 – Variáveis Não-Inclusas na Equação (H3).....	168

TABELA 48 - Casos Incluídos na Análise (H4).....	171
TABELA 49 - Codificação da Variável Classificatória (H4).....	171
TABELA 50 - Classificação Cultural Hierárquica.....	171
TABELA 51 - Testes de Significância do Modelo Geral (H4).....	172
TABELA 52 - Testes de Significância do Modelo (H4).....	172
TABELA 53 - Teste de Hosmer e Lemeshow (H4).....	172
TABELA 54 - Contingência do Teste Hosmer e Lemeshow (H4).....	173
TABELA 55 - Classificação Final (H4).....	173
TABELA 56 - Variáveis Inclusas na Equação (H4).....	173
TABELA 57 – Variáveis Não-Inclusas na Equação (H4).....	174

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Retornos dos Questionários Eletrônicos.....	108
GRÁFICO 2 – Curva de Regressão Logística.....	120
GRÁFICO 3 – Distribuição das Respostas por Estado da Região Sul.....	140

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Visão antropológica da cultura.....	29
FIGURA 2 – Principais dimensões do C.V.M. e os tipos de cultura organizacional.....	37
FIGURA 3 – Estratégia, planejamento e orçamentos.....	57
FIGURA 4 – Componentes do Orçamento Mestre.....	70
FIGURA 5 – Interdependência da produção orçada.....	73
FIGURA 6 – Ligação das etapas orçamentárias à DRE orçada.....	77
FIGURA 7 – Variações orçamentárias.....	84
FIGURA 8 – Delineamento da pesquisa.....	93
FIGURA 9 – <i>Competing Value Model</i> – CVM.....	113

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA.....	17
1.2 OBJETIVOS.....	18
1.2.1 Objetivo Geral.....	18
1.2.2 Objetivos Específicos.....	19
1.3 HIPÓTESES DA PESQUISA.....	20
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	22
1.5 JUSTIFICATIVA.....	23
1.6 ESTRUTURAÇÃO DA DISSERTAÇÃO.....	24
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	26
2.1 CULTURA ORGANIZACIONAL.....	26
2.1.1 Aspectos Históricos da Cultura.....	27
2.1.2 Antropologia, Sociologia, Psicologia e Cultura Organizacional.....	27
2.1.3 <i>Competing Value Model</i>	36
2.1.4 Cultura Organizacional Brasileira.....	38
2.1.5 Infometria das Pesquisas em Cultura Organizacional no Brasil.....	40
2.1.6 Contabilidade e Cultura Organizacional.....	43
2.2 COMPORTAMENTO E MUDANÇA ORGANIZACIONAL.....	44
2.2.1 Comportamento micro, meso e macro organizacional.....	47
2.2.2 Mudança organizacional.....	49
2.3 PRÁTICA ORÇAMENTÁRIA.....	51
2.3.1 Origem e evolução histórica da Contabilidade Gerencial.....	52
2.3.2 Planejamento.....	55
2.3.3 Orçamento empresarial.....	58
2.3.4 Princípios orçamentários.....	64
2.3.5 Processo orçamentário.....	66
2.3.5.1 Orçamento operacional.....	71
2.3.5.1.1 Orçamento de vendas.....	71
2.3.5.1.2 Orçamento de produção.....	72
2.3.5.1.3 Orçamento de custos operacionais.....	73
2.3.5.1.4 Orçamento de despesas administrativas.....	74
2.3.5.1.5 Orçamento de marketing.....	75
2.3.5.1.6 Demonstração de resultado orçada.....	76
2.3.5.2 Orçamento financeiro.....	77
2.3.5.2.1 Orçamento de caixa.....	78
2.3.5.2.2 Orçamento de investimentos.....	80
2.3.5.2.3 Balanço Patrimonial orçado.....	81
2.3.5.3 Análise das variações orçamentárias.....	82
2.3.6 Classificação dos orçamentos.....	84
2.3.6.1 Orçamentos estáticos.....	86
2.3.6.2 Orçamentos flexíveis.....	87
2.3.6.3 Orçamentos de tendências.....	87
2.3.6.4 Orçamentos base zero.....	88
2.3.7 Comportamento humano e orçamento.....	89
2.3.8 Infometria das pesquisas em orçamento empresarial no Brasil.....	91
3 METODOLOGIA.....	93
3.1 QUANTO AO MÉTODO.....	94

3.2 IDENTIFICAÇÃO DO TIPO DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	96
3.3 PROCEDIMENTOS TÉCNICOS OU ESTRATÉGIAS DA PESQUISA.....	97
3.4 QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	100
3.5 COLETA, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	102
3.5.1 População / universo e amostra.....	103
3.5.2 Coleta dos dados.....	108
3.5.2.1 Instrumento de coleta de dados.....	109
3.5.2.2 Caracterização da cultura organizacional.....	112
3.5.2.3 Procedimentos da coleta de dados.....	114
3.5.3 Análise e interpretação dos dados.....	114
3.5.3.1 Análise Descritiva dos dados.....	115
3.5.3.2 Análise Multivariada de dados.....	116
3.5.3.3 Regressão Logística.....	118
3.5.3.3.1 Modelo da Regressão Logística.....	119
3.5.3.3.2 Pressupostos do modelo.....	124
3.5.3.3.3 Validação do modelo.....	125
3.5.4 <i>Proxies</i> utilizadas.....	130
3.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	133
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	134
4.1 RESULTADOS DESCRITIVOS.....	134
4.1.1 Caracterização dos retornos.....	134
4.1.2 Perfil dos respondentes.....	136
4.1.3 Perfil das empresas participantes.....	138
4.1.3.1 Quanto à cultura organizacional.....	140
4.1.3.2 Quanto às práticas orçamentárias.....	142
4.2 TESTES ESTATÍSTICOS MULTIVARIADOS.....	147
4.2.1 Hipótese 1: cultura grupal ou clã.....	147
4.2.2 Hipótese 2: cultura inovativa.....	156
4.2.3 Hipótese 3: cultura de mercado ou racional.....	163
4.2.4 Hipótese 4: cultura hierárquica.....	169
4.2.5 Síntese das análises das hipóteses.....	175
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	180
5.1 CONCLUSÕES.....	180
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS.....	183
REFERÊNCIAS.....	184
APÊNDICES.....	192

1 INTRODUÇÃO

A cultura de uma empresa e o comportamento dos indivíduos que a compõe são aspectos relevantes e reflexivos nos estudos organizacionais. Tomei e Braunstein (1993, p.5) afirmam que o conhecimento da cultura organizacional e suas características é fundamental para melhor gerenciar e administrar as empresas. O relacionamento entre a cultura organizacional e as práticas contábeis gerenciais nas empresas é objeto de estudo ainda pouco explorado, o qual amplia a possibilidade de aprofundamento sobre os temas. As estruturas de crenças, valores e costumes nas organizações formam o alicerce e influenciam de modo direto ou indireto as práticas operacionais e administrativas cotidianas.

Fleury *in* Fleury e Fischer (1996, p.10) aborda o estudo cultural das organizações como uma fase em que a forma é modelada em conjunto com a elaboração do conteúdo, ou seja, a junção de elementos teóricos e empíricos é necessária ao desenvolvimento de pesquisas multidisciplinares. O tema resgatado da antropologia cultural parte de princípios nos quais as características objetivas das empresas não são explicadas suficientemente por meio de seus processos.

As características culturais estão presentes em todos os setores das organizações. O entendimento relacionado ao comportamento dos indivíduos dentro das empresas está diretamente ligado a teorias existentes em ciências diversificadas. A psicologia, a sociologia, a antropologia, a economia e as ciências políticas são utilizadas no estudo do comportamento organizacional. Neste sentido, observam-se indícios de reflexos entre os aspectos culturais e comportamentais com os processos gerenciais que ocorrem nas organizações.

Anthony e Govindarajan (2001, p.33) afirmam que o controle gerencial é um dos vários tipos das atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização, ou seja, encaixa-se entre a formulação da estratégia e o controle de tarefas. Os autores ponderam que os sistemas de controle gerencial influenciam o comportamento das pessoas e que a cultura organizacional, a qual abrange convicções, atitudes, normas, relacionamentos e presunções comuns, é o fator interno mais importante que influencia a congruência de objetivos, definido como os atos e atitudes que levam as pessoas a adotar, conforme seus próprios interesses e os das organizações (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001, p.141).

Após a definição das diretrizes de projeções futuras que devem ser obtidas por um processo de profunda e ampla análise de cenário, o orçamento empresarial é o instrumento de

gestão mais relevante do processo de planejamento operacional. Nele são sintetizadas informações que irão orientar as atividades de todos os gestores dos diversos níveis hierárquicos, nos períodos de abrangência dos orçamentos elaborados.

Autores como Welsch (1983), Frezatti (2007), Anthony e Govindarajan (2001), Hansen e Mowen (2001), Padoveze (2005), entre outros, tem apresentado diversas concepções sobre orçamentos, porém, todas focadas em uma caracterização específica do mesmo: planejamento. Para Welsch (1983, p.21) o planejamento e controle de resultados podem ser definidos como um enfoque sistemático e formal às responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da gestão. Frezatti (2007, p.14) compara o planejamento empresarial com a alimentação do ser humano. Quando o planejamento não é desenvolvido, a organização é enfraquecida e as consequências são identificadas a longo prazo.

Padoveze (2005, p.173) afirma que vários autores de contabilidade e controladoria ponderam que o plano orçamentário tem sido considerado um dos instrumentos fundamentais para que o *controller* consiga cumprir seu papel no processo de gestão, sendo que o mesmo envolve todos os gestores responsáveis pelas diversificadas áreas da empresa e é o elo entre essas atividades e seus gestores ao processo de gestão econômica. Assim, remete-se à possibilidade de avaliação dos resultados planejados e os desempenhos individuais auferidos.

Para Maher (2001, p.558) o orçamento é um dos componentes do plano global de uma organização para o ano seguinte, ou seja, é a peça fundamental na etapa de planejamento empresarial. O autor afirma que o plano global é compreendido pelos objetivos da organização, o plano estratégico de longo prazo e o orçamento como plano tático de curto prazo. Pelas análises dos autores citados, conclui-se que o orçamento é uma ferramenta de contabilidade gerencial fundamental à construção do planejamento organizacional.

A relação entre as características culturais e comportamentais das empresas com a contabilidade gerencial torna-se relevante e com a finalidade de prever e explicar diferenciados fatos que ocorrem no cotidiano das mesmas. As molduras dessas características muitas vezes são construídas devido a fatores internos e externos que refletem no perfil das organizações.

Mas de que modo identificar se as características culturais e comportamentais influenciam as práticas gerenciais das empresas? A proposta da presente pesquisa é construir essa ligação entre os dois temas por meio da caracterização da cultura organizacional e das principais práticas orçamentárias e, posteriormente, utilizando-se de análises estatísticas

cabíveis, responder se existe relação entre tais características.

1.1 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA

A gestão de orçamentos em empresas brasileiras, conforme item específico apresentado na seqüência da presente dissertação, é uma prática ainda pouco explorada como ramo de pesquisas. O tema relacionado à prática orçamentária é usualmente direcionado à gestão pública por possuir maior importância e rigidez em seu desenvolvimento devido a fatores legais, políticos e sociais.

Na investigação das práticas de orçamentos em empresas, uma abordagem é verificar se há influência de algum tipo de variável. Assim, o presente estudo tem como foco principal analisar as influências dos aspectos culturais e comportamentais nas 300 (trezentas) maiores empresas da região Sul do Brasil, de acordo com o anuário Expressão/FGV, relacionados ao desenvolvimento da gestão orçamentária.

Hair Jr. *et al* (2005, p.113) afirmam que na etapa de formulação da questão de pesquisa para a solução de um problema, todas as informações disponibilizadas passam por uma triagem e são utilizadas para criar uma afirmação formal de questões de pesquisa. Os autores corroboram sobre a formulação da questão de pesquisa no sentido de que as respostas para as mesmas fornecem rotas alternativas de ação para as organizações pesquisadas.

Beuren (2004, p. 64) ressalta que para todo tema de pesquisa a ser explorado, é necessário sua problematização. “O aprofundamento do tema e sua problematização resultam no objeto de estudo, isto é, o problema, o qual deve ser único e específico” (BEUREN, 2004, p.64).

Marconi e Lakatos (2006, p.161) explicam que:

Definir um problema significa explicá-lo em detalhes precisos e exatos. Na formulação de um problema deve haver clareza, concisão e objetividade. A colocação clara do problema pode facilitar a construção da hipótese central. O problema deve ser levantado, formulado, de preferência em forma interrogativa e delimitado com indicações das variáveis que intervêm no estudo de possíveis relações entre si.

De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p.22) o problema de pesquisa é resultante de alguns fatores como: a dúvida, a inquietação, a perplexidade, e, de modo direto, a curiosidade sobre qualquer questão ainda não resolvida. Toda pesquisa inicia-se com um problema, ou seja, a indagação a qual o autor objetiva responder, baseado em informações

resultantes de um processo de exploração e, se necessário, de quebra de alguns paradigmas que devem ser comprovados.

Laville e Dionne (1999, p.85) afirmam que a etapa de construção do problema é freqüentemente considerada a fase crucial da pesquisa. Segundo os autores, o problema serve para definir e guiar todas as operações posteriores, uma vez que tenha sido bem planejada. Os mesmos comentam ainda que o desenvolvimento da questão de pesquisa é o momento primordial da construção do saber (LAVILLE e DIONNE, 1999, p.85).

Já Martins (2002, p.20) direciona a questão da pesquisa no sentido de que a escolha do assunto-tema não se enquadre no senso comum e nem se aproxime de ideologia. Para o autor, o senso comum domina toda a realidade e a ideologia afirma que o conhecimento é influenciado por interesses, além de sempre se contextualizar na prática histórica contraditória. Para tanto, o mesmo comenta que na formulação de problemas científicos, questões que envolvam juízo de valor devem ser evitadas (MARTINS, 2002, p.23).

Pela análise dos diferentes conceitos acerca do problema a ser verificado, bem como a escolha do tema, o estudo é orientado pela seguinte questão de pesquisa: **As características culturais de acordo com o *Competing Value Model* possuem relação com as práticas orçamentárias empresariais privadas das “300 Mais” do sul do Brasil?**

1.2 OBJETIVOS

O presente item tem a finalidade de demonstrar o objetivo geral norteador do estudo, bem como os objetivos específicos ou secundários em relação ao desenvolvimento da pesquisa. Os mesmos serão definidos como parte necessária à compreensão da construção da dissertação.

1.2.1 Objetivo Geral

Para Marconi e Lakatos (2006, p.158) “[...] toda pesquisa deve ter um objetivo determinado para saber o que se vai procurar e o que se pretende alcançar”. Cervo e Bervian (2002, p.83) definem o objetivo geral da pesquisa científica como a determinação, de modo

claro e objetivo, do propósito que deve ser realizado o trabalho, ou seja, em uma linguagem direta, deve-se direcionar o ponto principal que a pesquisa almeja atingir.

Martins (2002, p.32) afirma que a partir da problematização da pesquisa por meio da questão bem estruturada, os objetivos da pesquisa podem ser enunciados de modo preciso e conciso, os quais são indispensáveis ao alcance conclusivo. Segundo o autor, nessa etapa específica o pesquisador buscará responder à questão: para que fazer? (MARTINS, 2002, p.32). Marconi e Lakatos (1996, p.22) comentam que o objetivo torna explícito o problema, de modo a aumentar os conhecimentos sobre determinado assunto, podendo ser intrínsecos ou extrínsecos, teóricos ou práticos, gerais ou específicos, a curto ou a longo prazo.

O objetivo geral desta pesquisa é identificar se a caracterização da cultura organizacional de acordo com o *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996) – grupal, inovativa, racional e hierárquica – das “300 Mais” do sul do Brasil possui relação com as práticas orçamentárias destas organizações. A partir da análise das características culturais específicas a cada empresa, será possível identificar as relações e as possíveis influências que a mesma exerce na prática da gestão orçamentária por meio das variáveis que serão apresentadas na metodologia da pesquisa.

1.2.2 Objetivos Específicos

Segundo Cervo e Bervian (2002, p.83): “[...] definir os objetivos específicos significa aprofundar as intenções expressas nos objetivos gerais”. Marconi e Lakatos (2001, p.102) afirmam que os objetivos específicos apresentam caráter mais concreto, ou seja, possuem função intermediária e instrumental que permite atingir o objetivo geral e aplicá-lo a situações particulares.

Após definido o objetivo geral da pesquisa torna-se necessário delinear os seguintes objetivos específicos:

- a) Abordar os principais conceitos teóricos acerca dos temas cultura e comportamento organizacional a nível nacional e internacional;
- b) Abordar os principais conceitos de autores nacionais e internacionais acerca do tema orçamento empresarial privado;
- c) Identificar pela pesquisa empírica as principais características das empresas como: tempo de fundação, faturamento e quantidade de funcionários;

- d) Identificar as principais características relacionadas à prática orçamentária empresarial privada da população analisada;
- e) Caracterizar a cultura organizacional das empresas analisadas de acordo com os quadrantes do *Competing Value Model*.

1.3 HIPÓTESES DA PESQUISA

Conforme afirmam Martins e Theóphilo (2007, p.31), na seqüência da formulação do problema de pesquisa, seu principal objetivo e seus objetivos específicos, faz-se necessária a construção de uma ou mais hipóteses. Segundo os autores (2007, p.31) as hipóteses de pesquisa podem ser conceituadas sob diversas formas:

- Proposição afirmativa, que expressa uma suposta resposta ao problema da pesquisa;
- Conjectura, ou suposição, que enuncia um possível relacionamento entre duas, ou mais variáveis;
- Proposição que pode ser colocada à prova – ser testada – para determinar sua validade;
- Proposição de suposta explicação do fenômeno que está sendo investigado.

A hipótese de pesquisa é desenvolvida por meio de uma proposição que deverá ser investigada e testada com foco em sua validação. Para Porton e Beuren *in* Beuren (2004, p.99):

A partir da identificação do assunto e da delimitação do tema que se deseja investigar no trabalho [...], tem-se como passo seguinte a formulação do problema, para qual se vislumbram prováveis soluções. Depois de formulado o problema de pesquisa, é preciso que o investigador identifique as principais variáveis da situação-problema, para então perseguir a próxima etapa do trabalho [...], que é a elaboração das hipóteses de pesquisa.

As hipóteses de pesquisa serão testadas a partir do problema formulado. A principal diferença entre o problema e as hipóteses é a maneira que os enunciados são expostos. Enquanto o problema é formulado sob forma interrogativa, as hipóteses são formuladas de modo afirmativo. Martins (2002, p.41) afirma que a hipótese de pesquisa é um enunciado conjectural das relações entre duas ou mais variáveis, ou seja, trata-se de suposições idealizadas na tentativa de antecipar respostas do problema de pesquisa.

Para Marconi e Lakatos (2004, p.165-172) as hipóteses de pesquisa possuem 11 (onze) características necessárias para sua validade: (1) consistência lógica; (2) verificabilidade; (3)

simplicidade; (4) relevância; (5) apoio teórico; (6) especificidade; (7) plausibilidade; (8) clareza; (9) profundidade; (10) fertilidade e; (11) originalidade.

A consistência lógica, conforme o próprio enunciado, direciona a idéia que não pode haver contradição na formulação da hipótese criada. A verificabilidade significa que deve existir um caminho lógico para verificação da hipótese criada, coincidindo com a especificidade. De acordo com a simplicidade, a característica engloba o modo direto sobre o qual a hipótese deve ser construída, bem como a relevância de sua existência.

Para contribuírem ao desenvolvimento da ciência, as hipóteses de pesquisa devem estar relacionadas a uma teoria, ou seja, o apoio teórico. Plausibilidade e clareza significam o modo o qual a hipótese será proposta da forma mais direta e clara possível. Profundidade, fertilidade e originalidade são características que apontam a direção da pesquisa por meio das hipóteses e o grau de aprofundamento e originalidade a qual estão inseridas.

Hair Jr. *et al* (2005, p.283) afirmam que as hipóteses são desenvolvidas antes da coleta dos dados, na etapa de planejamento da pesquisa. Para os autores, as hipóteses possibilitam aos pesquisadores explicarem e testarem os fatos e fenômenos que foram propostos nos objetivos do estudo (HAIR JR. *et al*, 2005, p.283).

No desenvolvimento do presente estudo serão testadas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante grupal em relação às empresas com predominâncias culturais inovativa, racional ou hierárquica.

H2: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante inovativo em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, racional ou hierárquica.

H3: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante racional em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou hierárquica.

H4: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante hierárquica em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou racional.

Para Marconi e Lakatos (2004, p.144):

As sugestões formuladas na hipótese podem não ser as soluções para nosso problema, mas saber se o são é a tarefa da pesquisa. Assim, a hipótese é uma proposição antecipadora à comprovação de uma realidade (correlação real entre variáveis): propomos, por meio dela, uma resposta a um problema, sem sabermos se as observações, fatos ou dados, a provarão ou refutarão.

Cervo e Bervian (2002, p.87) afirmam que a hipótese orienta a execução da pesquisa. Assim, em linhas gerais, as hipóteses formuladas devem ser corroboradas ou não tendo em vista o problema especificado. Já Laville e Dionne (1999, p.131) comparam o desenvolvimento das hipóteses de pesquisa à construção de uma casa: a hipótese seria o plano, primeiro concebe-se tal plano em função das necessidades dos moradores e de suas necessidades, para, na sequência, o mesmo orientar a escolha dos materiais e sua reunião.

Ressalta-se que nem todos os problemas de pesquisa necessitam da construção de hipóteses. Nas pesquisas descritivas, exploratórias e experimentais, pontos que serão abordados na metodologia do presente estudo, há a possibilidade de formulação das mesmas. Para tanto, observa-se que a presente pesquisa formula quatro hipóteses principais com a finalidade de corroborá-las na etapa de análise dos dados.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Marconi e Lakatos (2006, p.164) afirmam que as pesquisas científicas podem ser limitadas em relação ao assunto, à extensão e a uma série de fatores. As autoras relatam que “nem sempre há necessidade de delimitação, pois o próprio assunto e seus objetivos podem estabelecer limites” (MARCONI e LAKATOS, 2006, p.164).

Segundo Köche (1997, p.106): “Um problema de investigação delimitado expressa a possível relação que possa haver entre, no mínimo, duas variáveis conhecidas”. O ponto especifica a relevância da delimitação direta ou indireta do estudo, onde cabe ao pesquisador analisar a necessidade e profundidade de limitação da construção científica.

Para Vergara (2004, p.30) a delimitação do estudo “[...] refere-se à moldura que o autor coloca em seu estudo”. O presente estudo será delimitado devido à amplitude acerca dos temas cultura organizacional e prática orçamentária, os quais possibilitam seguir diversificados caminhos ao longo da construção de uma pesquisa. As análises sobre as “300 Mais” da região sul do Brasil conforme o anuário Expressão/FGV serão delimitadas em:

- a) Caracterização dimensional da cultura organizacional;
- b) Caracterização das práticas orçamentárias;
- c) Relação entre cultura organizacional e práticas orçamentárias.

1.5 JUSTIFICATIVA

Para Marconi e Lakatos (2001, p.103) a justificativa da pesquisa é o ponto onde a pergunta *por quê?* do desenvolvimento da mesma deve ser respondida. Segundo as autoras a justificativa: “Consiste numa exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa”.

Beuren (2004, p. 66) corrobora sobre a justificativa da pesquisa com base às análises de Vergara (2004):

[...] o autor do trabalho deve justificar seu estudo, apontando-lhe contribuições de ordem prática e ao estado da arte na área em que se está buscando formação acadêmica. Assim, é preciso pontuar como os resultados da pesquisa podem contribuir para a evolução do conhecimento teórico e da prática, no que diz respeito especificamente ao objeto de estudo. Vale dizer que a contribuição não pode ser ampliada para além do que a pesquisa se propõe.

O tema do trabalho que aborda a cultura organizacional e a prática orçamentária teve sua escolha relacionada à relevância para as empresas em relação ao desenvolvimento, execução e controle orçamentário. As análises junto ao problema atribuído sobre o tema objetivam responder se há relação entre cultura organizacional e práticas orçamentárias em empresas privadas.

Com o objetivo de atingir a resposta do problema de pesquisa, foi utilizada a base de dados relacionada às 300 maiores empresas da região sul do Brasil, compreendendo os estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A base é desenvolvida pela Editora Expressão e divulgada por meio do anuário denominado “as 300 mais do Sul”. Segundo o anuário, a ranking das maiores empresas é elaborado pela Fundação Getúlio Vargas – FGV e apresenta as maiores empresas, as que mais venderam, as mais rentáveis e as que mais cresceram em 40 (quarenta) setores específicos.

Santos (1992, p. 184) *apud* Crozatti (1998, p. 6) nas recomendações de sua tese de doutorado, sugere, entre outros temas para futuras pesquisas: “Estudar o efeito e a associação da cultura organizacional com outras variáveis organizacionais. Algumas relações que podem

ser pesquisadas, entre outras são: - sistema de informações contábeis x cultura organizacional [...].”

O orçamento é uma relevante ferramenta de planejamento e controle para as empresas às decisões dos gestores. A prática orçamentária possibilita o acompanhamento do desempenho organizacional baseado no atendimento das metas, objetivos e estratégias pré-estabelecidos pela organização. Hansen e Mowen (2001, p.246) atribuem ao orçamento, além de outras vantagens, a melhora na comunicação e coordenação organizacional.

A cultura é um aspecto que faz parte de todas as empresas. Para Freitas (2002, p.95) as características culturais passaram a ser vistas como fundamentais na análise e nas práticas organizacionais. A autora afirma ainda que a cultura organizacional desperta grande interesse e entusiasmo e que inegavelmente está incorporado à teoria das organizações, às análises administrativas e ao cotidiano das empresas (FREITAS, 2002, p.95).

O tema que relaciona a cultura organizacional e a prática orçamentária, conforme pesquisa infométrica desenvolvida em relação aos últimos dez anos apresentados na sequência do trabalho é explorado a nível nacional e virá corroborar no sentido dos estudos aos aspectos culturais e comportamentais nas práticas gerenciais, devido o fato do mesmo não estar refletindo a real necessidade. Assim, devido à relevância dos temas abordados, a presente pesquisa é direcionada à identificação da relação entre os temas cultura organizacional e práticas orçamentárias nas empresas citadas por meio de pesquisa empírica.

1.6 ESTRUTURAÇÃO DA DISSERTAÇÃO

Após os conceitos iniciais abordados na introdução, relacionados em: formulação do problema de pesquisa, objetivos gerais e específicos, hipóteses da pesquisa, delimitação do estudo e justificativa, a presente dissertação está estruturada em mais quatro seções, conforme descrito abaixo.

Na segunda seção, o referencial teórico sobre o tema cultura organizacional e orçamentos é abordado de modo a trazer as principais publicações de diversos autores, bem como a adição de novos conceitos. De modo específico, serão contextualizadas as idéias relacionadas à cultura e comportamento organizacional, contabilidade gerencial com enfoque voltado às práticas orçamentárias das empresas privadas.

A terceira seção é dedicada aos procedimentos metodológicos utilizados na construção

do trabalho. A subdivisão consiste em algumas considerações iniciais, no método utilizado, na identificação do tipo de pesquisa quanto à finalidade ou objetivos gerais, na classificação da pesquisa quanto aos procedimentos técnicos ou delineamento, na abordagem do problema, na população/universo e amostragem, na coleta dos dados e, por fim, na análise e interpretação dos dados.

Na quarta seção, a análise dos dados demonstra os resultados encontrados por meio do tratamento dos dados encontrados e a verificação das hipóteses da pesquisa. Após as análises necessárias, a quinta seção traz as conclusões finais acerca do trabalho desenvolvido e suas principais contribuições ao conhecimento geral.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção será abordado o referencial teórico sobre o tema cultura organizacional e sobre a gestão orçamentária de empresas privadas. Para tanto, serão apresentadas as principais idéias de diferentes autores focados nas áreas específicas, bem como a construção teórica que refletem o estado da arte dos temas supramencionados. Como base para a pesquisa bibliográfica, são utilizados conceitos de autores de nível nacional e internacional.

2.1 CULTURA ORGANIZACIONAL

Para que se possa entender o significado de cultura organizacional, faz-se necessária a correta apresentação do conceito de cultura, aspecto primordial para compreensão das ações humanas em seu modo de convívio social. As visões antropológica e sociológica da cultura formam o alicerce do significado dos indivíduos dentro de um grupo específico à medida que se constroem hábitos, instrumentos de comunicação e convívio.

Pires e Macêdo (2006, p.84) enfatizam que a cultura pode ser concebida na complexibilidade e multidimensionalidade do conjunto o qual constitui a vida em comum dos grupos sociais, ou seja, os fatores relacionados ao modo de pensar, agir e sentir compartilhados por um grupo de pessoas em sua coletividade.

Em alguns aspectos, como no Brasil, a multiplicidade de valores demonstra a complexidade social a qual domina sobre os grupos de convivência. A dificuldade de uma caracterização predominante de cultura no Brasil é um fator relacionado à diversificação estrutural no que tange o conjunto de identidades simbólicas e valores formadores dessas características.

Pesquisas nacionais desenvolvidas desde 1930 tenderam ao levantamento de informações a fim de caracterizar a cultura do país, destacando dentre os autores: Hollanda (1989), Azevedo (1958), Moog (1981), DaMatta (1983 e 1997), Freitas (1997) e Martins (1997). Dentro dos enfoques abordados pelos autores, cada um procurou identificar os traços característicos a cada cultura específica, desde o âmbito regional até situações de comportamentos organizacionais.

2.1.1 Aspectos Históricos da Cultura

O conceito de cultura é universal. Cada sociedade possui seus costumes, tradições e características predominantes trazidas ao longo de suas histórias. O homem se desenvolve em conjunto com o ambiente o qual pertence e, devido a esse aspecto, sofre reflexos e influências da cultura à sua volta.

De acordo com Caldas (1986, p.11) o termo cultura possui diversos conceitos os quais são desenvolvidos por estudiosos de várias áreas do conhecimento científico como antropologia, sociologia, psicologia, entre outras. A expressão origina-se do latim *colere* e significa cultivar. A palavra cultura, na antigüidade, significava, inicialmente, as características intelectuais de uma pessoa e teve sua essência ampliada a diferentes situações que abrangem até os dias atuais.

Para Marchiori (2006, p.53) alguns centros se dedicam exclusivamente aos estudos de cultura, destacando entre eles: Universidade de Birmingham, Inglaterra e Centro de Teoria, Cultura e Sociedade, da Universidade de Nottingham, Inglaterra. Segundo a autora (2006, p.54),

Hoje as preocupações e os discursos sobre cultura referem-se às questões de identidade, sexo, subjetividade, sujeito e estrutura, transformações sociais, conseqüências dos impactos da tecnologia, conhecimento e inovação, entre outros aspectos que levam a diferentes análises e concepções. São temáticas abrangentes que buscam identificar novos caminhos e que necessariamente devem ser de conhecimento das organizações.

Conforme citado anteriormente, áreas do conhecimento científico como antropologia, sociologia e psicologia formam a base necessária ao entendimento da cultura e como ela se desenvolveu ao longo da história.

2.1.2 Antropologia, Sociologia, Psicologia e Cultura Organizacional

O homem convive em sociedade. A visão antropológica cultural analisa a ciência relacionada ao homem, desde seu surgimento até sua evolução natural no universo. A antropologia teve início como objeto de estudo individual durante o século XIX e na continuidade alinhou-se aos interesses dos governos imperiais europeus em relação aos seus

problemas práticos e morais (LIENHARDT, 1965). Essa caracterização denominou-se antropologia social, ou seja, a análise comportamental do homem em seu convívio social.

A antropologia física estuda as características físicas dos diferentes ramos das espécies humanas e seu lugar dentro da natureza, o estudo dos tipos físicos o qual demonstrava ser um assunto aproximado à anatomia, biologia e genética relacionada ao homem e sua evolução.

Segundo Durhan *apud* Prestes (1998):

A opacidade da sociedade, a inconsciência dos homens em relação aos mecanismos de produção da vida social nunca puderam ser vistas pelos antropólogos, nas sociedades essencialmente igualitárias com as quais se preocuparam, como resultado do ocultamento da dominação de uma classe sobre a outra. Obviamente, é possível analisar relações de poder nas sociedades primitivas, mas isto não é nem o fulcro nem o centro da concepção de cultura.

Tavares *apud* Prestes (1998) caracteriza os aspectos que formam o objeto de estudo e preocupação da antropologia:

- a cultura é parte da biologia do homem;
- a biologia do homem é produto de sua cultura;
- a cultura é transmitida socialmente pela aprendizagem;
- a cultura é um mecanismo adaptativo do homem e responsável por sua sobrevivência e evolução;
- a cultura é socialmente produzida;
- a interação do homem com seu ambiente é realizada pelo aparato cultural.

A cultura dentro da visão antropológica deve ser analisada pela relação cultura/biologia/meio-ambiente, caracterizando a perspectiva dos sistemas abertos, os quais podem ser estudados sob duas visões: diacrônica e sincrônica. Na diacrônica, a antropologia entende a cultura por meio de seu processo histórico, ou seja, um vínculo hereditário social. A sincrônica é destacada pelo estabelecimento de limites no tempo e espaço às determinadas situações, vislumbrando as diferenças culturais e subculturais regionais.

Em uma análise sintética, a cultura inserida no contexto da antropologia é caracterizada a partir de diferentes correntes de pensamento. A visão evolucionista, surgida em meados do século XIX juntamente à antropologia social, define a cultura como um processo evolutivo contextualizado nas características preexistentes e na inserção de novos valores agregados, os quais formam um processo contínuo e ininterrupto na formação cultural, destacando como principal representante Edward B. Tylor. Segundo Tylor *apud* Crozatti (1998), o sentido etnográfico das culturas e das civilizações são todos os elementos

que compõem o conhecimento, as crenças, a arte, a moral, o direito, os costumes e outros hábitos adquiridos pelo homem em sua evolução.

Na corrente funcionalista, os elementos representativos dos aspectos culturais de uma sociedade eram apresentados por meio de sistemas que identificassem esses traços culturais, seja na forma de objetos tangíveis, seja por meio de instrumentos os quais representassem suas influências comportamentais (CROZATTI, 1998). A corrente configuracionista destacou-se pela análise da cultura de uma sociedade por meio da teoria dos sistemas, em que a complexidade de padrões de relacionamento entre os indivíduos desse grupo específico forma a base aos diferentes comportamentos analisados, ou seja, o conjunto de significados existentes.

O difusionismo aborda a interação cultural na difusão de artefatos representativos de valores e crenças, o qual representa maior significado da mudança organizacional. Por fim, o estruturalismo, assim como o configuracionismo aborda a visão sistêmica da cultura, ou seja, o conceito de trocas entre os grupos sociais como forma de interação dos grupos. A Figura 1 é a representação da cultura dentro da antropologia por meio das vertentes diacrônicas e sincrônicas e suas linhas de pensamento: difusionismo, evolucionismo, funcionalismo, configuracionismo e estruturalismo.

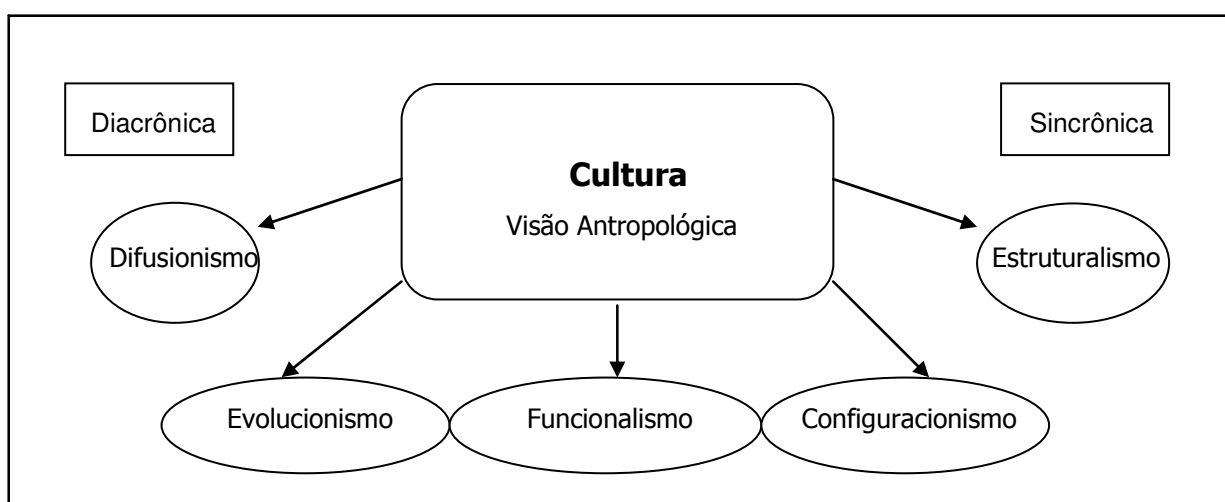


Figura 1 – Visão antropológica da cultura.
Fonte: adaptado de Crozatti (1998).

Para Crozatti (1998):

A visão antropológica da cultura determina que esta é representada pelo conjunto de símbolos que são partilhados pelos indivíduos de uma sociedade. Tais símbolos determinam o comportamento individual e do grupo, e assumem características únicas para uma sociedade, não importando o nível de abstração que esta consegue fazer da realidade. Neste sentido, variando com a capacidade de abstração, cada sociedade irá determinar seus símbolos de forma mais objetiva (ferramentas, utensílios, decorações, etc.) ou mais subjetiva (palavras, ritos, cerimônias, etc.). A partilha sistematizada e estruturada dos símbolos comuns é que aglutina a sociedade em torno de seus valores, crenças e princípios.

Já na antropologia moderna destaca-se Edward Burnett Tylor como um dos principais contribuintes à formação dos conceitos relacionados à cultura. Ao avaliar todos os aspectos relativos à antropologia, verifica-se que esta é intimamente associada ao conceito de cultura e ao modo evolutivo do homem no transcorrer dos anos.

O objeto de estudo da sociologia é a relação social entre os indivíduos de um mesmo contexto ou de grupos diferentes. Segundo Lakatos (1997), a sociologia significa o estudo sistemático dessas relações sociais, sendo ressaltados os caracteres gerais comuns às classes sociais existentes, o ambiente humano e suas inter-relações, preocupando-se com a descrição e explicação comportamental sócio-global. São os estudos relacionados às estruturas sociais.

Crozatti (1998) caracteriza um modelo cultural na visão sociológica comparando a humanidade com um indivíduo, composto por três fases:

- a. Conhecimento: percepção da realidade;
- b. Linguagem: busca a comunicação com a realidade;
- c. Ação: interação com a realidade.

A sociologia nasceu a partir do século XVI aos mesmos passos da revolução industrial. Os modos de agir, pensar e produzir dos indivíduos foram transformados sob a influência de todo contexto que ocorrera na Europa naquele século. As inovações industriais e tecnológicas refletiram diretamente para a mudança cultural acarretada devido ao processo evolutivo. A sociedade, por meio de seus grupos de indivíduos, sofrera a transformação à a tona novas maneiras de pensar e novas atitudes como formadoras de inovadas bases culturais, o racionalismo passa a ser o sentimento predominante da sociedade.

A partir desse período, o homem passa a ser o principal responsável pelas alterações sociais que viriam pela frente. O embasamento tradicionalista, medieval e religioso o qual predominava na formação cultural das pessoas, deixa de ser primordial, trazendo aspectos voltados à interação humana como principal fator inovador do convívio social.

A psicologia estuda o comportamento humano. Tal afirmação é constatada segundo Vigotski (2003, p.39):

[...] o comportamento do ser humano se desenvolve no complexo contexto do ambiente social: O ser humano só entra em contato com a natureza através desse ambiente e, por isso, esse meio é o fator mais importante que determina e organiza o comportamento humano. A psicologia estuda o comportamento do homem social e as leis conforme as quais esse comportamento se modifica.

A relação entre a cultura e a psicologia dá-se por meio do desenvolvimento dessa ciência ao longo dos anos. O modo de transformação do homem em relação à sociedade mereceu atenção especial por parte dos estudiosos. O comportamento humano perante cada cultura específica necessitava ser analisado com profundidade e clareza.

Vigotski (2003, p. 39) afirma que a psicologia não só assume a forma de ciência sobre os fenômenos espirituais, mas ela surge como uma “nova ciência”, algo atual que os psicólogos norte-americanos denominam de ciência do comportamento dos seres vivos. Ou seja, o estado da consciência do homem vincula-se diretamente a suas atitudes e movimentos que são refletidos em seu modo de se comportar perante a sociedade e o universo como um todo.

Na presente pesquisa o enfoque psicológico é direcionado às organizações e ao comportamento humano em seu contexto. Segundo Katz e Kahn (1978, p.15): “A abordagem psicológica ao estudo de problemas no mundo social tem sido prejudicada pela incapacidade de lidar-se com os fatos da estrutura e da organização social”. Deve-se buscar o entendimento dos valores culturais intrínsecos às organizações como forma de resposta as variadas indagações comportamentais as quais o homem está envolvido.

Após as análises das relações entre antropologia, sociologia e psicologia no contexto cultural, afirma-se que toda organização, bem-sucedida ou não, possui suas características próprias. A estrutura de crenças, valores, atitudes, comunicação e interação espelham a personalidade das empresas, ou seja, assim como uma pessoa, cada organização tem cultura própria.

A superioridade oriental japonesa sobre os países do ocidente, em termos mais específicos, os Estados Unidos nas décadas passadas, tornou-se o alicerce aos estudos relativos à estrutura de valores e de crenças dentro das organizações. As características culturais ao entendimento do comportamento intrínseco nas empresas qualificavam o sucesso e ascensão do desenvolvimento japonês.

Emerge-se, a partir daí, o conceito relativo à cultura organizacional, envolvido nas predominâncias antropológicas e sociais formadoras da cultura da empresa: os valores, as

crenças, os ritos e mitos, as normas e a comunicação caracterizando especificamente as organizações.

Dentre os autores pioneiros de estudos culturais nas empresas, destaca-se Edgar H. Schein (1992), em sua obra: *Organizational Culture and Leadership*, a qual aborda os conceitos de cultura organizacional, suas dimensões, interpretações e evolução. Para Schein (1992), a cultura ajuda e “ilumina” a situação da organização, buscando nos aspectos relacionados ao comportamento individual e coletivo, as respostas sobre as influências culturais existentes.

Em relação às análises destes aspectos, nota-se ainda a dificuldade no levantamento de informações e diagnósticos dos padrões culturais internos das empresas. Para Fleury *in* Fleury e Fischer (1996, p.15), o pesquisador da cultura organizacional obedece três posturas básicas para o entendimento e domínio da situação: a postura empiricista, a postura do antropólogo e a postura do clínico ou terapeuta. A postura empiricista é caracterizada pela análise da sociedade de acordo com a realidade social, sem um referencial teórico e ausente de crítica epistemológica. O pesquisador, na postura do antropólogo, participa dos estudos sociais como observador e como participante das análises, baseadas em levantamentos históricos. Por fim, a postura do clínico ou terapeuta analisa, através de um modelo conceitual prévio, as características da sociedade, obtendo interpretações e análises variadas a cada situação.

Nas influências externas e internas que formam a estrutura da organização, Schein (1992) subdivide a cultura organizacional em três níveis: o nível dos artefatos visíveis, o nível dos valores que governam o comportamento das pessoas e o nível dos pressupostos inconscientes. Cada qual com suas características específicas, em relação a padrões de comportamento, sentimento e maneira de pensar, ambos relacionados às interpretações das informações relevantes ao processo de identificação da cultura da empresa.

Para Fleury (1987, p. 10):

A cultura, concebida como um conjunto de valores e crenças compartilhados pelos membros de uma organização, deve ser consistente com outras variáveis organizacionais como estrutura, tecnologia, estilo de liderança. Da consistência destes vários fatores depende o sucesso da organização.

Para Schein (1992, p. 12) a cultura de uma organização pode ser definida como um conjunto de pressuposições básicas compartilhadas que o grupo de pessoas nela envolvido aprendeu como resolvem seus problemas de adaptação externa e integração interna, que tem funcionado suficientemente bem para ser considerada válida e, da mesma forma, assimilada

pelos novos membros como a maneira correta de perceber, pensar e sentir em relação aos problemas.

Segundo Bio (1987, p.102):

A mudança organizacional é, na essência, um ato humano. Os atos que a produzem - quer decorrentes da racionalidade e do conhecimento técnico, quer conseqüentes do interesse político, quer fruto de uma vivência emocional, quer gerados pela pressão de grupos - são atos dos homens. É inerente à mudança organizacional, portanto, o surgimento de diferentes reações individuais e de grupos, uma intensificação do jogo político, discussões em torno de valores, etc.

Para Henry (2006), a cultura organizacional é uma ampla concepção sobre a qual já há consenso alcançado. As noções de crenças, valores, suposições e significados importantes são comumente associados com cultura. Segundo o autor, a cultura engloba elementos em camadas, ao longo de uma contínua subjetividade e acessibilidade. Neste caso, símbolos, linguagens, rituais e mecanismos de tomada de decisões, coordenação e comunicação são partes destas camadas primárias. Normas de comportamento são as convicções comuns considerando aceitabilidade e inaceitabilidade de normas, que, quando avaliadas, são as prioridades transmitidas em situações ou conseqüências certas. Finalmente, as suposições fundamentais são os elementos ignorados que não são diretamente conhecidos totalmente pelos sócios.

Segundo Robbins (2002, p.498), há sete características básicas que, em seu conjunto, capturam a essência da cultura de uma organização:

1. Inovação e assunção de riscos: o grau em que os funcionários são estimulados a serem inovadores e assumirem riscos;
2. Atenção aos detalhes: o grau em que se espera que os funcionários demonstrem precisão, análise e atenção aos detalhes;
3. Orientação para os resultados: o grau em que os dirigentes focam os resultados mais do que as técnicas e os processos empregados para o alcance deles;
4. Orientação para as pessoas: o grau em que as decisões dos dirigentes levam em consideração o efeito dos resultados sobre as pessoas dentro da organização;
5. Orientação para a equipe: o grau em que as atividades de trabalho são organizadas mais em termos de equipes do que de indivíduos;
6. Agressividade: o grau em que as pessoas são competitivas e agressivas, em vez de dóceis e acomodadas;
7. Estabilidade: o grau em que as atividades organizacionais enfatizam a manutenção do *status quo* em contraste ao crescimento.

A definição de cultura da empresa, de acordo com Alves (1997, p.10) é direcionada ao “[...] conjunto complexo de crenças, valores, pressupostos, símbolos, artefatos, conhecimentos e normas, freqüentemente personificado em heróis, que é difundido na empresa pelos sistemas de comunicação e pela utilização de mitos, rituais, além de processos de endoculturação.”

Buch e Wetzel (2001, p. 41) definem a Cultura Organizacional como:

Um padrão de pressuposições básicas compartilhadas que o grupo aprendeu, à medida que elas resolviam seus problemas de adaptação externa e integração interna, que tem funcionado bem o suficiente para ser consideradas válidas e, portanto, para serem ensinadas para novos membros como a forma correta de perceber, pensar e sentir em relação aos referidos problemas.

De acordo com Robbins (2002, p. 503), a cultura desempenha diversas funções dentro de uma organização. Tem o papel de definidora de fronteiras, ou seja, cria distorções entre uma empresa e outra, proporciona um senso de identidade aos membros da organização, facilita o comprometimento com algo maior do que os interesses individuais de cada um e estimula a estabilidade do sistema social. Para o autor, “a cultura é a argamassa social que ajuda a manter a organização coesa, fornecendo os padrões adequados para aquilo que os funcionários vão fazer ou dizer.”

Na abordagem do tema cultural nas organizações, um tópico específico motivador de diferenciadas pesquisas e discussões é baseado na questão do gerenciamento da cultura organizacional. De acordo com Pettigrew *in* Fleury e Fischer (1996, p.145) quando questionado se a cultura organizacional é gerenciável, a resposta é sim e com alto grau de complexidade, comentando ainda que “observar o processo administrativo em tais condições racionais não é um ponto de partida útil para responder à pergunta [...]”. Ou seja, para a análise do gerenciamento ou não cultural da entidade, deve-se primordialmente compreender o significado próprio tanto de cultura como de administração.

Para Pettigrew *in* Fleury e Fischer (1996, p.146) “compreende-se a cultura organizacional como um fenômeno que existe numa variedade de níveis diferentes”. Quando analisada diante de um nível mais aprofundado, a cultura é direcionada a um conjunto de valores, crenças e pressupostos bastante complexos que direcionam a maneira de condução dos processos pela empresa. Ainda segundo o autor (1996, p.146) “é muito mais fácil ajustar as manifestações de cultura do que modificar o núcleo de crenças e pressupostos básicos em uma organização”. Para isso, o processo de gerenciamento da cultura organizacional deve envolver planejamento e execução das manifestações culturais.

A proposição da mudança estratégica no contexto de alteração da estrutura de crenças básicas da empresa é direcionada aos principais tomadores de decisão da mesma. Quando analisada a estrutura hierárquica das organizações, observa-se, muitas vezes, que os valores, crenças e pressupostos dos indivíduos que se encontram em níveis elevados ditam o modo e a cultura utilizadas pelos demais componentes da entidade.

Para Johann (2004, p.8) pesquisas desenvolvidas pela Harvard Business School e pela Stanford University “representam um autêntico marco no estudo da Administração, pois

permitem pensar a cultura organizacional como algo que pode ser modelado e gerenciado com o objetivo de contribuir para a elevação do desempenho da empresa”. O autor ressalta ainda que a maioria das práticas de gerência cultural corporativa é aplicada na forma empírica e não como processos estratégicos implementados por meio de um programa de gestão de cultura organizacional. Johann (2004, p.9) relaciona 5 (cinco) hipóteses para reflexão dos níveis decisórios sobre a ausência de estratégias empresariais formatadas com o objetivo de gerenciar a cultura corporativa:

- *hipótese 1*: ocorrência de determinada miopia estratégica, que impede a alavancagem da gestão da cultura corporativa como um dos possíveis fatores críticos de sucesso nos negócios;
- *hipótese 2*: a cultura organizacional é considerada imutável;
- *hipótese 3*: predomínio, no topo decisório, de uma visão excessivamente cartesiana, que exclui tudo que envolva o subjetivo, o emocional, o demorado para dar resultados;
- *hipótese 4*: falta de materialização das atribuições relativas à cultura organizacional, na estrutura formal e/ou no organograma;
- *hipótese 5*: desconhecimento de uma metodologia que alinhe as várias intervenções necessárias ao manejo da cultura corporativa.

Cada hipótese levantada pelo autor possui certo grau de significância quando analisada sob a perspectiva de uma possível mudança na cultura corporativa. Para tanto, observa-se que as hipóteses relacionadas apresentam característica qualitativa, ou seja, o teste quantitativo das mesmas torna-se inviável. Porém, por meio de estudos empíricos que comprovem ou não as hipóteses relacionadas, pode-se verificar a existência da variação das mesmas no que tange as práticas organizacionais cotidianas.

Ao direcionar o objetivo principal da presente pesquisa, que é a identificação da relação entre cultura organizacional e práticas de gestão orçamentária da empresas, pondera-se a necessidade de vislumbrar trabalhos desenvolvidos que abrangem o tema especificado. Ressalta-se que a relevância de pesquisas mais antigas e junção aos trabalhos mais atuais formam o estágio no qual encontra a exploração do tema.

Dentro dos estudos mais atuais sobre o tema, Tarifa (2006) desenvolveu o trabalho cujo objetivo do presente foi identificar a relação entre a cultura organizacional e as práticas de controladoria em uma empresa de capital aberto da cidade de Londrina, Estado do Paraná. Por meio da caracterização de cultura organizacional de acordo com o *Competing Value*

Model de Cameron e Quinn (1996), concluiu-se que há relação cultural nas práticas de controladoria.

2.1.3 *Competing Value Model*

O Modelo dos Valores Competitivos, originado por meio de análises quantitativas desenvolvidas por Robert Quinn e John Rohbaugh em 1981, aborda a classificação descritiva do conteúdo de uma cultura organizacional, sua avaliação face à identificação das diferenças culturais e as análises através de ferramentas disponíveis à mensuração e representação dos resultados. É também conhecido como Tipologia Cultural de Quinn.

Ressalta-se que o *Competing Value Model* – CVM foi posteriormente operacionalizado por meio do *Organizational Culture Assessment Instrument* ou Instrumento de Diagnóstico da Cultura Organizacional desenvolvido por Kim S. Cameron. Para tanto, pela junção e operacionalização do modelo, no presente estudo o Modelo dos Valores Competitivos será direcionado aos autores Kim S. Cameron e Robert Quinn conforme a obra posteriormente dedicada ao mesmo em 1996.

A característica do modelo é destacada em quatro quadrantes representativos dos focos específicos de uma organização: o foco interno, o foco externo, os aspectos de flexibilidade e liberdade de ação e os aspectos de estabilidade e controle no enfoque organizacional. Cada quadrante tem o objetivo de representar um tipo de cultura, os quais são concentrados com a finalidade de demonstrar o perfil da cultura organizacional da empresa de acordo com a Figura 2.

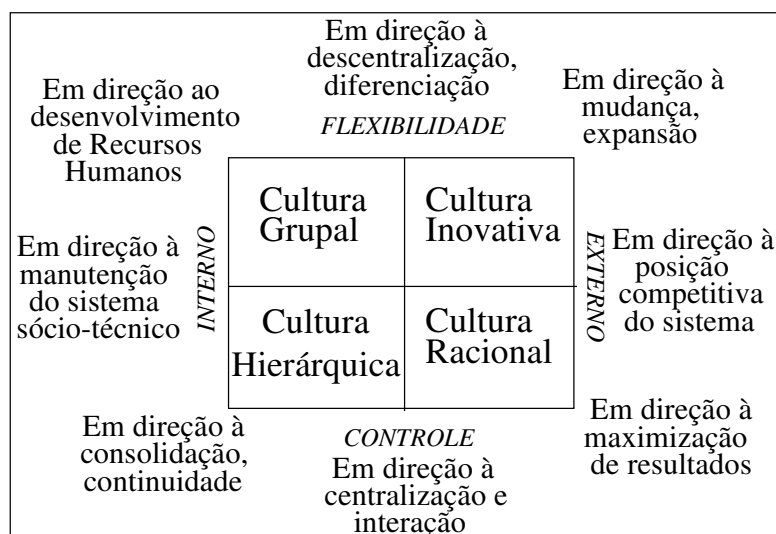


Figura 2 - Principais dimensões do C.V.M. e os tipos de cultura organizacional.
Fonte: Santos (1992, p. 64).

Os quatro grupos de valores organizacionais representam a oposição relativa aos modelos explicativos de eficácia organizacional, ou seja, a competição entre os mesmos. Conforme o modelo de Quinn e Cameron (1996), a cultura grupal ou clã no quadrante superior à esquerda, detém a denominação devido a similaridade às organizações familiares. As principais características desta cultura são: valorização na participação dos membros da organização nas tomadas de decisão, trabalho em equipe, desenvolvimento de recursos humanos, dentre outras.

A cultura inovativa, presente no quadrante direito e superior, tem a característica voltada ao processo de inovação face aos conhecimentos externos. De acordo com Musiello Neto (2004), nesse modelo de cultura organizacional a liderança assume o perfil de criatividade, motivação e diversificação nas operações realizadas. Tornando possível a modificação no que tange a cultura das organizações, esse modelo destaca-se pela flexibilidade e reestruturação referentes ao comportamento das empresas.

No quadrante esquerdo e inferior, a cultura hierárquica tem sua base desenvolvida nas influências de Max Weber, um intelectual alemão que juntamente com Karl Marx, Vilfredo Pareto e Emile Durkheim, fundaram a Sociologia. Com os méritos reconhecidos aos estudos da burocratização da sociedade, Weber a descreve como a mudança organizacional baseada em valores e ação (autoridade tradicional) para uma organização com base aos objetivos e ação (legal-racional). Seus trabalhos relacionados ao tema obtiveram crescente significância nos estudos da Teoria da Burocracia, dentro do campo da administração de empresas. O modelo de cultura hierárquica, conforme Musiello Neto (2004) é caracterizado pelos fatores motivacionais, burocráticos e conservadores no comportamento das organizações.

O quarto e último modelo destacado por Quinn e Cameron no quadrante inferior direito é a cultura racional ou de mercado. Não associado aos aspectos tradicionais de mercado consumidor, o modelo aborda uma organização com um tipo de mercado próprio, ou seja, voltada às influências externas relacionadas às suas atividades específicas. Para a obtenção da eficácia, é tomado como base os resultados, os clientes e demais fatores externos que contribuem para o desenvolvimento organizacional. Nesse modelo a cultura é focada à competitividade e produtividade como elementos de influência da organização.

2.1.4 Cultura Organizacional Brasileira

Cada país possui suas características, costumes, valores e rituais específicos, ou seja, cada nação herda com o passar do tempo sua própria identificação cultural. Autores como Hofstede (1994) trabalham com a relevância e influências da cultura nacionalista no dia-a-dia das organizações. Conforme abordado, as pesquisas direcionadas à questão cultural nas organizações surgiram a partir da exploração pelos norte-americanos sobre os costumes e características que fizeram as organizações orientais japonesas serem bem sucedidas durante o século XX, após a Segunda Guerra Mundial.

Para tanto, observa-se que os costumes de cada país são específicos às suas culturas e comportamentos. Como contextualização do tema, Gibson *et al* (2006, p.31) trazem como exemplos as características culturais de algumas grandes corporações mundiais como: McDonald's, Nestlé, Honda Motors, Walt Disney, entre outras. Segundo os autores, a cultura das organizações varia de acordo com a nação a qual estão inseridas, ou seja, para cada lugar do mundo, a empresa possui um perfil diferenciado.

No Brasil, Caldas e Motta (1997) organizaram uma obra direcionada aos aspectos culturais das organizações no contexto nacional. Os autores ainda traçaram o desenvolvimento histórico das pesquisas dedicadas aos aspectos comportamentais das empresas, passando pelas principais idéias produzidas por Geert Hofstede nas décadas de 1960 e 1970 com estudos realizados em mais de 40 países, bem como as contribuições de Edgard Schein nas décadas de 1970 e 1980 cuja direção foi os pressupostos antropológicos como influência ao comportamento nas entidades.

Ao entendimento da cultura organizacional brasileira, faz-se necessária a análise histórica dos principais fatos ocorridos no país. O descobrimento e início da colonização do Brasil dão-se durante o século XVI pelos portugueses, onde as influências podem ser identificadas até os dias atuais. Nos séculos seguintes até a independência do país, a cultura portuguesa e européia faria parte do dia-a-dia nacional, tanto para as pessoas, como para as empresas que surgiram neste período. Já no século XX, após a Primeira Guerra Mundial, o Brasil como a maioria dos países, passa a sofrer influências norte-americanas.

Para Freitas *in* Caldas e Motta (1997, p.44) os traços culturais após esses longos períodos passam a ser observados sob cinco aspectos específicos, visualizados no Quadro 1.

Quadro 1- Aspectos dos traços culturais.

Traço	Características – Chaves
1. Hierarquia	<ul style="list-style-type: none"> * Tendência a centralização do poder dentro dos grupos sociais * Distanciamento nas relações entre diferentes grupos sociais * Passividade e aceitação dos grupos inferiores
2. Personalismo	<ul style="list-style-type: none"> * Sociedade baseada nas relações culturais * Busca de proximidade e afeto nas relações * Paternalismo: domínio moral e econômico
3. Malandragem	<ul style="list-style-type: none"> * Flexibilidade e adaptabilidade como meio de navegação social * Jeitinho
4. Sensualismo	<ul style="list-style-type: none"> * Gosto pelo sensual e pelo exótico nas relações sociais
5. Aventureiro	<ul style="list-style-type: none"> * Mais sonhador que disciplinado * Tendência à aversão ao trabalho manual ou metódico

Fonte: Freitas *in* Caldas e Motta (1997, p.44).

Baseadas no quadro desenvolvido pela autora, ficam evidentes algumas características e traços surgidos ao longo da história brasileira. Freitas *in* Caldas e Motta (1997, p.44) remetem desde os pontos hierárquicos e personalísticos até o perfil social e explorador construídos com base no perfil nacionalista do país. Cada traço direciona as características específicas do ambiente o qual a sociedade está inserida e as influências internas e externas que refletem os aspectos culturais predominantes.

O pioneirismo das pesquisas sobre as influências culturais nacionalistas à cultura das organizações surgiu pelo trabalho de Hofstede (1994). O autor desenvolveu um estudo focado apenas a uma organização – IBM – porém direcionada às unidades de mais de 50 países, ou seja, o objetivo foi identificar as características culturais da mesma organização em diferenciadas localidades do mundo. Hofstede (1994) criou cinco dimensões de análise para diagnosticar seu objetivo geral: a distância do poder, o coletivismo versus individualismo, a feminilidade versus masculinidade, a aversão à incerteza e, por fim, a orientação para curto ou longo prazo. Após as análises e resultados, a cultura organizacional brasileira foi

caracterizada pelo coletivismo, leve predominância da feminilidade, alta aversão à incerteza e orientação comportamental para longo prazo.

Após o estudo pioneiro citado, várias pesquisas foram desenvolvidas no Brasil para melhor explorar os traços culturais expostos nas empresas nacionais. Allcadipani e Crubellate (2003) realizaram um estudo com o objetivo de problematizar parte da produção nacional de pesquisas e estudos sobre cultura organizacional brasileira. Segundo os autores (2003, p.75):

Muito embora a discussão da noção de cultura organizacional brasileira seja de fundamental importância para o desenvolvimento de análises que façam mais sentido dentro de nossa peculiaridade, a preocupação com especificidades e contextos que são extremamente plurais é de fundamental importância para levarmos em conta o que de mais importante há na sociedade brasileira: a heterogeneidade. Quando essa heterogeneidade não é considerada apropriadamente ou é silenciada, acabamos por analisar nosso país e nossas organizações de forma superficial, ao mesmo tempo em que desenvolvemos estudos e pesquisas que funcionam como esforço de retórica para a afirmação de uma falaciosa identidade nacional única.

Para os autores, estudos direcionados à exploração da cultura organizacional brasileira devem ser mais focados e específicos. A possibilidade de aprofundamento das características nacionalistas junto às entidades possibilita a ampliação e evolução das pesquisas intrínsecas à teoria organizacional.

Há um entendimento mais direto e específico do desenvolvimento das pesquisas em cultura organizacional no Brasil: o item a seguir é dedicado a analisar perante metodologia infométrica essa evolução entre os anos de 1996 e 2006, ou seja, o período subsequente às pesquisas nacionais pioneiras sobre o tema. A mensuração das pesquisas no tema cultura organizacional a nível nacional, destacada no item a seguir, demonstra a distribuição do que já foi desenvolvido nos últimos anos em seus aspectos quantitativos e temáticos.

2.1.5 Infometria das Pesquisas em Cultura Organizacional no Brasil

O presente item da pesquisa objetivou levantar, por meio de pesquisa bibliográfica, as principais referências acerca do tema cultura organizacional, objeto de estudo. Foram levantados os artigos científicos desenvolvidos no Brasil sobre o tema durante os anos de 1996 a 2006, os quais obtiveram aprovação nos principais eventos e periódicos relacionados às ciências sociais aplicadas englobados no sistema Qualis da Coordenação de

Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES por meio do Ministério da Educação e Cultura – MEC. O banco de teses e dissertações da CAPES em ciências sociais aplicadas também foi objeto de levantamento.

Relativos aos periódicos foram selecionados apenas os classificados como nível A pelo sistema Qualis da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES, e que disponibilizam de forma *on-line* e aberta as informações e publicações como demonstra o Quadro 2.

Quadro 2 – Periódicos Qualis “A” / CAPES em Ciências Sociais Aplicadas.

Periódico	Entidade
Ciência da Informação	IBICT
Educação e Sociedade	CEDES
Ensaio. Avaliação e Políticas Públicas em Educação	CESGRANRIO
Estudos Econômicos	USP
Gestão e Produção	UFScar
Organizações e Sociedades	UFBA
Pesquisa e Planejamento Econômico	IPEA
Pesquisa Operacional	SOBRAPO
RAE Eletrônica	FGV
Revista Brasileira de Economia	FGV
Revista Contabilidade & Finanças	USP
Revista de Administração Contemporânea	ANPAD
Revista de Administração de Empresas	FGV
Revista Brasileira de Administração Pública	FGV
Revista de Administração	USP
Revista de Economia Política	CEP
Revista Eletrônica de Administração	UFRGS
Revista Brasileira de Ciências Sociais	ANPOCS
Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais	ANPOCS
Revista de Sociologia e Política	UFPR
Tempo Social. Revista de Sociologia da USP	USP

Fonte: elaborado pelo autor.

Para os eventos científicos nacionais, também foram selecionados apenas os classificados como nível A pelo sistema Qualis da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES conforme o Quadro 3.

Quadro 3 – Eventos Científicos Qualis “A” / CAPES em Ciências Sociais Aplicadas.

Evento Científico	Entidade
Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	USP
Enanpad	ANPAD
Encontro da ANPOCS	ANPOCS
Encontro de Administração Pública e Governança	ANPAD
Encontro de Estudos em Estratégia	ANPAD
Encontro de Estudos Organizacionais	ANPAD
Encontro de Marketing	IBMC
Encontro Nacional de Economia	ANPEC
Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais	FGV
Simpósio de Gestão da Inovação Tecnológica	-

Fonte: elaborado pelo autor.

A Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES disponibiliza a consulta de informações sobre teses e dissertações defendidas junto a programas de pós-graduação do país. O levantamento foi desenvolvido por meio de busca aos resumos, título e palavras-chave das teses e dissertações constantes em diferentes programas de Mestrado Acadêmico e Doutorado do Brasil relacionados às Ciências Sociais Aplicadas.

Os resultados apontam um número representativo de produções e publicações sobre o tema, principalmente vinculados às Ciências Administrativas. Nota-se que várias linhas de pesquisa em cultura organizacional são ainda pouco exploradas. Algumas Ciências Sociais Aplicadas como as Ciências Contábeis e as Ciências Econômicas possuem ampla oportunidade de aprofundamento dessa linha.

Conforme os periódicos analisados foram encontradas 49 (quarenta e nove) publicações, as quais abordavam no resumo ou palavras-chave o tema cultura organizacional. Já em relação aos eventos científicos, foram destacadas 18 publicações vinculadas ao tema. Ressalta-se no levantamento dos eventos científicos que se excluiu das análises o congresso Enanpad, devido a não disponibilização gratuita eletrônica dos anais do mesmo nos últimos anos.

De acordo com as análises desenvolvidas na pesquisa, os resultados alcançados pelos autores de dissertações e teses produzidas sobre o tema poderiam ser explorados como forma de publicações científicas em eventos e periódicos de circulação nacional. São 303 dissertações de mestrado e 45 teses de doutorado que abordaram, de modo direto ou indireto, a cultura organizacional.

Em comparação às publicações internacionais conforme o levantamento do assunto junto ao referencial teórico da presente dissertação, o Brasil, por meio de suas pesquisas científicas, realiza apenas releituras criativas dos principais autores relacionados ao tema. Pelo

desenvolvimento de novas pesquisas, busca-se um melhor entendimento da cultura como influência nas organizações. Aspectos culturais e comportamentais às tomadas de decisões pelos agentes econômicos são evidentes e comprovados empiricamente.

2.1.6 Contabilidade e Cultura Organizacional

Pesquisas relacionadas com a contabilidade e seu contexto cultural são escassas no Brasil. A vinculação das estruturas organizacionais em seus aspectos de crenças, valores e costumes refletem diretamente as práticas gerenciais. Em situações específicas, o setor contábil de uma empresa opera de acordo com as necessidades culturais as quais envolvem o ambiente onde a organização está inserida.

Devine, O'Clock e Rooney (2000) pesquisaram as implicações da cultura no desenvolvimento de sistemas de controle gerenciais das entidades. Segundo os autores, a contabilidade assume um importante papel nas fases de desenvolvimento, mensuração e implementação dos sistemas de controle gerenciais nas organizações. Baseados na utilização das cinco dimensões de cultura desenvolvida por Hofstede (1994), a pesquisa teve como foco empresas de quinze países distintos: Argentina, Áustria, Brasil, Canadá, Chile, Alemanha, Grã-Bretanha, Hong Kong, Itália, Japão, México, Singapura, Espanha, Suécia e Estados Unidos. Os resultados demonstraram que as características específicas de cada país influenciam as práticas contábeis no que tange os sistemas de controle gerenciais.

Independente do modelo utilizado para análise e diagnóstico da cultura organizacional, de modo específico sempre serão encontradas influências do ambiente externo e interno no desenvolvimento da contabilidade. Para tanto, as práticas contábeis focam-se, muitas vezes, nos aspectos normativos impostos pelo ambiente a qual estão inseridas. Tais aspectos originam-se de bases culturais advindas de longos processos e períodos onde os reflexos comportamentais às empresas não são observados.

A real necessidade de exploração dos traços culturais e seus reflexos comportamentais no dia-a-dia da contabilidade das organizações busca compreender e identificar quais pontos devem ser alterados e estruturados para melhora no desempenho e performance das empresas.

2.2 COMPORTAMENTO E MUDANÇA ORGANIZACIONAL

Além da estrutura de crenças, valores e costumes que influenciam a organização, outro fato provoca reflexos na cultura das empresas como um todo: o comportamento. Como definição básica, o comportamento pode ser conceituado como a postura e perfil do homem diante da sociedade ou de um contexto específico. Para Robbins (2002, p.6), comportamento organizacional é “um campo de estudos que investiga o impacto que indivíduos, grupos e a estrutura têm sobre o comportamento dentro das organizações, com o propósito de utilizar esse conhecimento para promover a melhoria da eficácia organizacional”. Segundo Hitt, Miller e Colella (2007, p.5) “o comportamento organizacional envolve as ações de indivíduos e grupos em um contexto organizacional”.

De acordo com Gibson *et al* (2006, p. 6) o comportamento organizacional é a:

[...] área do conhecimento que se baseia em teorias, métodos e princípios oriundos de várias disciplinas para entender as percepções, os valores, a capacidade de aprendizagem e as ações do indivíduo durante a realização do trabalho em grupo e dentro da organização e para analisar os efeitos do ambiente externo sobre a organização e seus recursos humanos, suas missões, seus objetivos e suas estratégias.

Os estudos do comportamento organizacional tiveram início entre os anos de 1948 e 1952 com o objetivo de auxiliar os gestores a compreenderem melhor os indivíduos que compunham as entidades, bem como elevar a produtividade, trazer maior satisfação aos clientes e aumentar a competitividade no mercado.

No ambiente organizacional moderno, o surgimento da competitividade entre as empresas denota um valor representativo como vantagem a esse aspecto: as pessoas que constituem a organização. Para Wagner III e Hollenbeck (2002), o comportamento organizacional tem como objeto de estudo a previsão, explicação, compreensão e modificação do comportamento humano no contexto empresarial.

Ainda segundo os autores, o comportamento organizacional tem como enfoque os comportamentos observáveis, como as conversas entre colegas de trabalho, a utilização de equipamentos e preparação de relatórios, além de lidar com as ações internas e externas. O tema também estuda o comportamento pessoal individual e social nas unidades empresariais, assim como analisa os aspectos comportamentais dos grupos e organizações, que diferem das atitudes pessoais.

Sob o ponto de vista gerencial das organizações, os aspectos relacionados ao comportamento humano, muitas vezes predominam no dia-a-dia da empresa. Nas análises de diferentes contextos e atividades das organizações, os reflexos culturais e comportamentais tornam-se indispensáveis ao processo de futuras mudanças operacionais e administrativas necessárias ao desenvolvimento e continuidade das mesmas. Para tanto, o foco e o diagnóstico das características comportamentais que predominam nas empresas são colocados em segundo plano.

A necessidade de identificação da estrutura de crenças, valores, costumes e o modo como cada indivíduo ou setor se comportam em relação à entidade direcionam aos variados fatores que refletem no desempenho organizacional. A exploração desses aspectos é um campo vasto de pesquisas e estudos que podem ser desenvolvidas com o objetivo principal de detectar possíveis soluções para os mais diversificados problemas ocorridos durante a existência das empresas.

Quando uma pesquisa é focada no comportamento humano dentro das organizações, o ponto primordial a ser analisado é a real necessidade de identificar em qual contexto as influências dos indivíduos estão refletindo. Ou seja, todas as empresas possuem as etapas gerenciais, operacionais e administrativas, as quais devem ser focadas para realização e verificação das predominâncias comportamentais em cada etapa desses processos.

Dentro dos aspectos gerenciais e administrativos, a organização realiza os processos de planejamento, execução e controle de todas as tarefas relacionadas à etapa específica. Intrínseca a essa etapa, está a contabilidade gerencial, ponto a ser discutido no próximo item da pesquisa. Para tanto, verifica-se que diferenciados autores, tanto da área contábil gerencial como da área comportamental, iniciam de modo mais aprofundado estudos sobre os reflexos do comportamento e da cultura nas práticas cotidianas das entidades.

A parte operacional das empresas também sofre reflexos e influências culturais e comportamentais identificadas no transcorrer dos processos. Desde a simples aquisição de matéria-prima por uma indústria como exemplo, até a transformação da mesma em produto acabado para comercialização, os fatores internos do comportamento humano e da cultura predominante nas diversas atividades da empresa conduzem à caracterização de tudo o que ocorre durante as etapas referenciadas.

Segundo Gibson *et al* (2006, p.99) compreender algumas variáveis psicológicas como personalidade, percepção, atitudes e valores, torna-se uma tarefa complexa. Ainda segundo os autores (2006, p.98) na comparação entre a força de trabalho de hoje e do passado, nota-se que a atual é bastante diversificada em termos histórico-culturais, valores, habilidades e

preparação educacional, ou seja, com o passar dos anos, as características da mão-de-obra das organizações sofreram variadas alterações e cresceram de acordo com as influências e acontecimentos externos e internos às entidades. De acordo com Gibson *et al* (2006, p.98) nos Estados Unidos, por exemplo, variados grupos culturalmente diversificados oriundos de várias partes do mundo, influenciam na diversificação cultural, étnica e racial das organizações, porém, para os autores não existem estudos suficientes que permitam demonstrar efetivamente se essa diversificação altera o desempenho profissional entre esses grupos.

Esta e outras dúvidas levantadas só conseguem solução efetiva quando exploradas por meio de pesquisa de forma aprofundada. Ao retornar nos objetivos principais da presente pesquisa, demonstra-se que a necessidade de identificar se as predominâncias culturais das organizações refletem nas práticas de gestão orçamentárias das empresas, serão fatores relevantes para respostas de possíveis questões em relação ao tema abordado.

Como, em que grau, de que modo, em qual frequência e outras questões são importantes fontes e possibilidades de descobertas sobre os reflexos culturais e comportamentais que ocorrem no cotidiano das organizações. Para isso, cada pesquisa deve ser focada e aprofundada diretamente sob a perspectiva da necessidade do problema o qual merece exploração e solução.

A necessidade de uma possível mudança na estrutura organizacional da entidade só consegue ser vislumbrada quando alguns pontos específicos do comportamento dos indivíduos que compõem as atividades da empresa são identificados. Para Rego e Cunha *in* Wood Jr. (2005, p17), “a premissa básica é a de que compete aos gestores conduzir a mudança de forma que a organização se adapte às efetivas características do ambiente organizacional, sem sacrificar a possibilidade de ajustamento a diferentes condições futuras”.

Conforme abordado, o surgimento do estudo comportamental organizacional originou-se no final dos anos 1940, devido à junção no desenvolvimento de pesquisas organizacionais dos profissionais das áreas da psicologia, da sociologia, da ciência política, da economia e de outras ciências. Apesar da tentativa de unificação das ciências nas análises comportamentais, esse tema atualmente é dividido em três segmentos distintos: o comportamento microorganizacional, derivado da psicologia e da pesquisa comportamental; o comportamento mesoorganizacional, originado da psicologia social e da sociologia interacionista; e o comportamento macroorganizacional, originado da economia, da sociologia estrutural, da antropologia cultural e da ciência política (WAGNER III e HOLLENBECK, 2002).

2.2.1 Comportamento micro, meso e macro organizacional

O comportamento organizacional pode ser analisado sob aspectos específicos e contextos diferenciados, porém interdependentes: são os comportamentos micro, meso e macro organizacional. Cohen e Fink (2003, p.324) ressaltam a importância da compreensão comportamental em diferenciados níveis como reflexo à cooperação entre grupos dentro das organizações. Segundo os autores, a interdependência agrupada auxilia nas questões empresariais de coordenação e dependem dos diferenciados aspectos de comportamento.

Na classificação comportamental microorganizacional, o objeto de análise é o indivíduo sozinho no desempenhar de suas funções dentro da organização. Nas verificações microorganizacionais, três áreas da psicologia são utilizadas: a experimental, a clínica e a industrial. De acordo com as teorias da psicologia experimental, o indivíduo passa a ser analisado por meio de seus aspectos de aprendizagem, de motivação, de percepção e do nível de *stress*.

A psicologia clínica interpreta as atitudes individuais humanas pelos modelos de personalidades específicas e do próprio desenvolvimento. Já a psicologia industrial, de acordo com suas teorias ao nível de avaliações de desempenho, atitudes e seleção de colaboradores no ambiente de trabalho, consegue caracterizar cada indivíduo e suas particularidades na organização. Nota-se que nas análises comportamentais microorganizacionais, os aspectos psicológicos são utilizados com a finalidade de observar as diferenças individuais.

Segundo Wagner III e Hollenbeck (2002), esse tipo de comportamento busca respostas sobre os efeitos das diferenças de aptidões sobre a produtividade dos empregados, de que maneira os colaboradores sentem seu local de trabalho, quais os aspectos que motivam o desempenho dos cargos, dentre outras questões. Moorhead e Griffin (1998, p.29) afirmam que o comportamento individual nas organizações deve ser observado e valorizado com a finalidade de melhor gerenciamento das equipes que compõem os diversificados processos intrínsecos à entidade.

Se a classificação microorganizacional preocupa-se com o comportamento do indivíduo ao trabalhar sozinho, na visão mesoorganizacional o destaque está relacionado no trabalho em equipe e nos grupos dentro das organizações. As pesquisas que direcionaram esse campo de conhecimento comportamental foram a comunicação, a psicologia social e a sociologia interacionista. No que tange à comunicação, parte-se do princípio o qual os membros de um grupo, quando não conseguem trocar as informações necessárias à atividade

desenvolvida no ambiente de trabalho, o grupo não conseguirá atingir a eficácia pretendida. Para tanto, faz-se necessária uma estrutura de comunicação viável às necessidades da equipe, suficientemente capaz de atender os membros envolvidos.

Em relação à psicologia social, esta possui a responsabilidade de trabalhar o comportamento coletivo dentro das organizações, ou seja, os aspectos relacionados ao cumprimento da hierarquização constituída especificamente a cada situação. Para tanto, cabe à sociologia interacionista direcionar os membros de um grupo organizacional em como desenvolver o trabalho conjunto, as características de socialização e interação para o bom ambiente empresarial. De acordo com Moorhead e Griffin (1998, p.255) o trabalho em conjunto e a análise do comportamento em equipe melhoram a comunicação organizacional.

Wagner III e Hollenbeck (2002) caracterizam questões relacionadas às formas de socialização que incentivam o trabalho cooperativo, os modos de adquirir uma melhora produtiva por meio da combinação de aptidões dos membros, até a escolha da liderança potencial, como relação ao comportamento mesoorganizacional.

Na visão mesoorganizacional, o objetivo de análise volta-se às pessoas que compõe as equipes e grupos nas organizações, em consequência, a visão macroorganizacional tem por objetivo a verificação dos aspectos comportamentais relacionados à organização como um todo, ou seja, a empresa em um perfil geral. Para Moorhead e Griffin (1998, p.446) a estrutura geral das organizações é um sistema que direciona, reporta e controla os relacionamentos e comportamentos existentes a nível geral da empresa.

Como os outros modelos de pesquisas, a macroorganizacional também se vincula a algumas disciplinas específicas: a sociologia, a ciência política, a antropologia e a economia. Segundo Wagner III e Hollenbeck, a sociologia baseia-se em suas teorias sobre estrutura da organização, *status* social e relações institucionais, assim como a ciência política na responsabilidade de verificar as questões relacionadas a poder, conflitos, negociação e controle.

Para os autores, a antropologia vincula-se às teorias sobre simbolismo, influência cultural e análises comparativas. Cabe ressaltar que os aspectos antropológicos na esfera cultural já foram explorados neste trabalho. Por fim, as teorias econômicas abordam o comportamento diante da competição e eficiência. No comportamento macroorganizacional são consideradas questões sobre aquisição de poder nas empresas, as soluções para conflitos existentes, as diferentes formas de estrutura organizacional para a eficácia das empresas.

2.2.2 Mudança organizacional

Quando aspectos que exercem influências negativas relacionadas ao cotidiano da organização são detectados, identifica-se a necessidade da possível alteração de algumas práticas comuns. Bendassolli *in* Wood Jr. (2005, p.25) afirma que quando analisado qualquer artigo ou livro relacionado à gestão empresarial, há uma grande chance da expressão “mudança” ser argumentada repetida e exaustivamente. Segundo o autor (2005, p.26) já há mais de um século, Karl Marx já testemunhava profundas transformações nas estruturas da sociedade, como a Era das Grandes Navegações, a Revolução Francesa, a Revolução Industrial e vários outros períodos.

Para a necessidade de mudança organizacional ocorrer, vários fatores das empresas devem ser identificados. Um elo a essa necessidade volta-se para as características e predominâncias culturais a qual a organização está inserida. De acordo com as classificações culturais de diferentes autores como Hofstede (1994), Cameron e Quinn (1996), algumas predominâncias na estrutura de crenças, valores e costumes das empresas podem ser negativas em relação à evolução e crescimento das mesmas. Para tanto, faz-se necessário a mudança organizacional com o objetivo de melhora das práticas de gestão empresarial.

Rego e Cunha *in* Wood Jr. (2005, p.18) afirmam que “compete aos gestores conduzir a mudança de forma que a organização se adapte às efetivas características do ambiente organizacional, sem sacrificar a possibilidade de ajustamento a diferentes condições futuras”. Pela análise da idéia exposta, verifica-se que as organizações devem acompanhar as mudanças no ambiente a qual estão inseridas, e que, este processo deve ser contínuo, não focado apenas a um momento específico.

Ainda para os autores (2005, p.18) os gestores que almejam ser bem-sucedidos podem seguir oito etapas, definidas e direcionadas pela própria empresa, com o objetivo de atingir a mudança planejada:

- Estabelecer um sentido de urgência;
- Criar uma poderosa equipe dirigente;
- Desenvolver visão e estratégia;
- Estabelecer uma comunicação eficaz da visão;
- Remover obstáculos e passar à ação;
- Gerar ganhos de curto prazo;
- Consolidar ganhos e produzir mais mudança;

- Ancorar novas abordagens na cultura da organização.

Todos os passos relacionados possuem representatividade no processo de mudança organizacional. Quando colocados no contexto da presente pesquisa, volta-se à relevância do ultimo ponto abordado: ancorar novas abordagens na cultura da organização. Ou seja, a mudança e a cultura organizacional caminham aos mesmos passos. Quando identificada a necessidade de mudança na entidade, a cultura deve direcionar os novos modos de pensar e agir, consequências do comportamento individual na empresa.

Diante da exploração do tema, Rego e Cunha in Wood Jr. (2005, p.20) desenvolveram um modelo para mudança organizacional denominado VIARMA, assumindo benefícios e também alguns riscos em sua aplicação. Para os autores (2005, p.24):

Os modelos [...] não procuram esconder esses riscos e desvantagens – antes se destinam precisamente a preveni-los e a geri-los. É importante que não os tomemos como remédios para todos os males, mas como roteiros genéricos que incorporam os elementos fundamentais da gestão bem-sucedida de mudanças planejadas.

O modelo desenvolvido trabalha com seis dimensões específicas: visão, implementação, ativação, reconhecimento, monitoração/controle e apoio. Todas as dimensões estão relacionadas a dois importantes aspectos da mudança organizacional: liderança e gestão. O Quadro identifica os dois aspectos distintos, porém complementares:

Quadro 4 – Liderança versus gestão: dois processos distintos mas complementares.

Liderança	Gestão
Focalizada no futuro	Focalizada no presente
Mudança	Estabilidade, ordem e previsibilidade
Quadro orientador: visão	Quadro orientador: cumprimento das regras
Empowment dos colaboradores	Controle dos colaboradores
Simplificação	Complexidade
Intuição	Razão e lógica
Relacionamento	Autoridade
Orientação para a sociedade	Orientação para a organização
A mudança reflete propósitos mútuos de líderes e seguidores	Coordenação de atividades para produzir e vender bens e/ou serviços que reflitam os propósitos da empresa.
Estabelecimento de uma direção/visão, alinhamento das pessoas com essa visão, motivação e inspiração dos membros organizacionais	Orçamento, organização, estruturação, controle e resolução de problemas.

Fonte: adaptado de Rego e Cunha in Wood Jr. (2005, p.21).

Todas as dimensões abordadas possuem seus significados específicos. Para Rego e Cunha in Wood Jr. (2005, p.21) a visão é o processo fundamental do modelo, pois “deve apresentar uma imagem coerente do futuro”, ou seja, inspira os membros da organização

orientando-os nos contextos estratégicos e políticos do dia-a-dia. A implementação aborda os planos estratégicos, os planos a curto prazo, bem como os orçamentos e a gestão de cada projeto. A ativação concentra-se na percepção de visualização dos gestores em relação ao projeto de mudança, bem como o reconhecimento incentiva a participação de todos os indivíduos que participam do projeto. A monitoração/controle e o apoio focam na certeza do bom andamento da implementação do processo de mudança organizacional.

Conforme abordado no desenvolvimento do item do presente capítulo, as atitudes dos indivíduos nas entidades, refletidas pelo comportamento organizacional, muitas vezes influenciam nas tomadas de decisões relacionadas aos variados processos que ocorrem e que irão ocorrer. A necessidade de mudança na organização torna-se indispensável quando identificadas as influências negativas pelo comportamento dos indivíduos que compõem a empresa.

Cultura, comportamento e mudança organizacional são temas que, apesar de pesquisados sob seus enfoques específicos, refletem a resultados oriundos de objetivos semelhantes. O desenvolvimento de trabalhos mais aprofundados sobre as influências destes aspectos nas organizações é indispensável ao entendimento e identificação de alterações necessárias ao processo de gestão das empresas.

A utilização de modelos já existentes para diagnosticar a cultura organizacional, identificar a predominância de comportamento e sugerir a implementação de um processo de mudança condiciona os estudiosos e pesquisadores a aprimorarem e desenvolverem novas idéias relacionadas a estes aspectos. Para tanto, inicialmente as organizações devem confiar seus dados e informações aos objetivos buscados, com a finalidade de aprimorar de modo contínuo as fases de planejamento, execução e controles das práticas estratégicas cotidianas, sempre com o enfoque da melhora qualitativa e quantitativa em relação aos resultados esperados.

2.3 PRÁTICA ORÇAMENTÁRIA

A busca pela eficácia organizacional remete à necessidade de aprimoramento dos controles e etapas que compõem o processo operacional das empresas. O planejamento, execução e controle das atividades existentes sugerem que o sistema de informação contábil

das organizações trabalhe em constante harmonia com a finalidade de obtenção dos objetivos e metas traçados anteriormente.

Anthony e Govindarajan (2001, p.34) atribuem ao controle gerencial as atividades de: planejar o que a organização deve fazer, coordenar as atividades de várias partes da organização, comunicar a informação, avaliar a informação, decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar e influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento. Neste sentido, os autores atribuem à contabilidade gerencial o papel de preparação das informações úteis à administração das empresas.

Em um sentido mais amplo, Atkinson *et al* (2000, p.36) definem a contabilidade gerencial como o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos da empresa. Assim, as medidas da condição econômica da organização, como as de custos e lucratividade dos produtos, serviços, clientes e atividades ficam disponibilizadas apenas nos sistemas de contabilidade gerencial.

Para Johnson e Kaplan (1993, p.3) “o ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial”. Ou seja, no constante processo evolutivo, competitivo e tecnológico vivenciado mundialmente, a contabilidade gerencial necessita prestar informações precisas, recentes e aprofundadas para que as diferentes atividades da empresa possam evoluir, bem como a administração consiga tomar as melhores decisões nos momentos ideais.

Segundo Warren, Reeve e Fess (2008, p.2) as informações da contabilidade gerencial “incluem dados históricos e estimados, usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias integradas de negócios”. As necessidades administrativas das organizações influenciam diretamente as características da contabilidade gerencial. Cada contexto específico molda as funções condicionadas aos sistemas de controle das entidades, transformando, assim, as informações gerenciais em suporte constante aos processos decisórios que ocorrem no dia-a-dia organizacional.

2.3.1 Origem e evolução histórica da Contabilidade Gerencial

Segundo Johnson e Kaplan (1993, p.17), “a contabilidade gerencial surgiu pela primeira vez nos Estados Unidos, quando as organizações comerciais, em vez de dependerem

dos mercados externos para trocas econômicas diretas, passaram a conduzir trocas econômicas internas. [...]”. Historicamente a teoria apresentada pelos autores destacava a Escola Norte-americana como a precursora do surgimento da contabilidade gerencial, muito antes do Reino Unido.

É inegável que a contribuição ao desenvolvimento da contabilidade gerencial pelos norte-americanos foi imprescindível. A qualificação das informações internas às tomadas de decisões foi um dos fatores sustentados e trabalhados nesse período. Quanto ao progresso financeiro da contabilidade, destaca-se também o aperfeiçoamento dos relatórios e da prática contábil.

Durante o período de 1936 a 1972, três entidades foram criadas especificamente em atendimento à padronização contábil norte-americana. O CAP (*Committee on Accounting Procedure*) deu início às propostas dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e publicou trabalhos relacionados à terminologia contábil. Segundo Schimdt (2006, p.77), o primeiro boletim definia a “Contabilidade como a arte de registrar, classificar e sumariar, de maneira significativa e em termos de moeda, transações e eventos que possuem, pelo menos em parte, características financeiras.” A APB (*The Accounting Principles Board*) surge em decorrência de elevadas críticas quanto à dedicação exclusiva e limitação das pesquisas em contabilidade do AICPA em 1959. Mas com relevância considerável em relação à contribuição e desenvolvimento dos GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*). Nos anos de 1972 e 1973 respectivamente foram criados o FAF (*Financial Accounting Foundation*) e o FASB (*Financial Accounting Standards Board*) no intuito de suprir necessidades consideráveis quanto aos padrões e procedimentos contábeis.

Mesmo diante da análise de tantos fatos relacionados à origem da contabilidade gerencial, existem contestações quanto ao surgimento e desenvolvimento nos Estados Unidos no início do século XIX. Ricardino (2005) por meio de sua obra *Contabilidade Gerencial e Societária: origens e desenvolvimento*, traz diferentes teorias abordadas por vários autores em relação ao surgimento contábil-gerencial.

De acordo com Ricardino (2005, p.3), a primeira teoria relacionada à origem da contabilidade gerencial é tratada por vários autores como sendo logo após a II Guerra Mundial. Ou seja, com a reconstrução de várias empresas atingidas pela guerra, origina-se a *management accounting* como um termo que descrevesse o fornecimento, para fins gerenciais, de informações estatísticas para propósitos de planejamento, decisão e controle.

Como segunda teoria do surgimento da ramificação contábil gerencial, Ricardino (2005, p.19) aponta que Segundo a obra editada em 1987, apresentada como *The relevance*

lost, por Kaplan e Johnson, a contabilidade gerencial não se originou no do período pós-guerra. Segundo eles, ela surgiu nos Estados Unidos no início do século XIX, proposição contestada pelo autor. Com a Revolução Industrial na Inglaterra em meados de 1760, surgiram os primeiros gerentes que tinham por função recrutar, treinar e coibir os problemas disciplinares nas entidades.

As práticas contábeis gerenciais não foram criadas após ou em decorrência da Revolução Industrial, constituíram-se na mera aplicação de conhecimentos em uso em épocas anteriores a ela. Segundo os autores, em 1812, as empresas de tecelagens de algodão nos Estados Unidos, utilizavam contas de custos para controle. Havia a real necessidade de estabelecer custos em face da ausência de parâmetros de mercado.

Na terceira teoria apresentada por Ricardino (2005, p.123), a contabilidade gerencial inicia-se na Inglaterra no século XVIII. Segundo estudos avaliados pelo autor os *manors* da época eram atividades econômicas limitada à agricultura, onde as pessoas viviam confinadas aos limites da área onde residiam e trabalhavam. O sistema *manorial* constituía-se em um sistema político, econômico e social, pelo qual os camponeses da Europa medieval prestavam obediência a uma autoridade superior em suas terras ou nas de seu lorde (sem relação com os feudos). A contabilidade gerencial surge como forma de controle e análise de desempenho dos *manors* em relação aos processos ocorridos.

O IFAC (1998) identifica e relaciona a evolução da contabilidade gerencial por meio das fases a seguir:

- O campo da atividade organizacional abarcado pela Contabilidade Gerencial foi desenvolvido através de quatro estágios reconhecíveis:
- Estágio 1 – Antes de 1950, o foco era na determinação do custo e controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos;
- Estágio 2 – Por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;
- Estágio 3 – Por volta de 1985, a atenção foi focada na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos;
- Estágio 4 – Por volta de 1995, a atenção foi mudada para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais

como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista, e inovação organizacional.

Embora sua origem seja analisada sob diferentes perspectivas, a contabilidade gerencial cresce e evolui ao longo dos anos. Sob o ponto de vista do presente estudo, essa linha de pesquisa específica à contabilidade norteia os caminhos trilhados pelas organizações em relação à conquista dos objetivos e metas pré-estabelecidas. As práticas de gestão orçamentária são avaliadas a seguir com o objetivo de contextualizar uma das perspectivas da contabilidade gerencial focadas ao planejamento.

2.3.2 Planejamento

Todas as empresas sofrem reflexos diretos de fatores tanto externos quanto internos. Os fatores externos incluem a concorrência, a tecnologia, a economia, a política, a sociedade e o ambiente o qual está inserida. Os fatores internos relacionam todas as características operacionais da empresa, como as finanças, a administração e gerenciamento, a estrutura funcional, o comportamento e cultura organizacionais. Quando os pontos positivos e negativos das influências externas e internas são identificados e controlados, a organização forma o planejamento a ser trabalhado ao longo dos processos.

Anthony e Govindarajan (2001, p.380) afirmam que executivos mais competentes dedicam um tempo considerável ao planejamento do futuro. Em linhas gerais, planejar no contexto gerencial significa tomar informações confiáveis para os fatos que ocorrerão e influenciarão o desempenho da empresa, ou seja, prever o futuro da forma mais próxima possível face ao delineamento de procedimentos necessários aos resultados seqüentes.

Muitas vezes o planejamento é condicionado às estratégias adotadas pela organização à consecução de seus objetivos. Para Blocher *et al* (2007, p.217) “a estratégia de uma empresa é o caminho que ela escolhe para atingir suas metas e missões de longo prazo. É o ponto de partida na elaboração de seus planos e orçamentos”. Sob o ponto de vista dos autores, o planejamento estratégico vincula-se aos objetivos de longo prazo das organizações. Sob um contexto geral, o planejamento direciona-se aos objetivos tanto de curto como de longo prazo.

Welsch (1983, p.21) afirma que “[...] o planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das

responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração”. O planejamento envolve os fatores de preparação e utilização de objetivos globais e de longo prazo da empresa; um plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais; um plano de resultados a curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade; e um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de atividades (WELSCH, 1983, p.21).

O autor pondera ainda que o planejamento possui uma relação especial com o sistema contábil da empresa e com algumas abordagens técnicas administrativas como: previsão de vendas, sistemas de quotas de vendas, orçamentos de capital, análise de fluxos de caixa, análise das relações custo-volume-lucros, orçamentos variáveis, estudos de tempo e movimentos, custo-padrão, planejamento estratégico, planejamento e controle de produção, controle de estoques, administração por objetivos, planejamento organizacional, planejamentos de recursos humanos e controle de custos. Ressalta-se que Welsch (1983, p.22) contextualiza a etapa de planejamento de uma empresa em um sentido amplo, onde várias práticas gerenciais podem ser relacionadas. O presente estudo dará enfoque às práticas de orçamento no contexto de planejamento empresarial.

Direcionado aos aspectos estratégicos do planejamento, Kaplan e Norton (2001, p.84) questionam a capacidade das empresas em relação às estratégias e à contabilidade gerencial:

Caso se tratasse de sistema humano, em vez de sistema gerencial, estaríamos observando um paciente gravemente enfermo. O cérebro não está funcionando (não se dedica qualquer tempo ao pensamento sobre estratégia), o corpo não está recebendo nenhuma mensagem do cérebro (não há conexão entre intenção e ação estratégica), e os olhos não estão observando (não há *feedback*). Como um sistema gerencial tão enfermo, será que chega a surpreender que tão poucas empresas sejam capazes de executar suas estratégias?

Uma contabilidade gerencial bem estruturada, com ênfase nos procedimentos de planejamento com foco no orçamento, execução e controle, em vários casos direciona a entidade às melhores tomadas de decisões, mantendo-se assim competitiva junto ao mercado. A contabilidade gerencial pode ser um fator adicional competitivo, assim como uma controladoria bem fixada em uma organização, conforme afirma Martin (2002):

[...] para a Controladoria esse entendimento é essencial, pois é o ambiente e suas forças que, na verdade, estão na base das estratégias, e estas correspondem a planos de ação e disposição de recursos segundo os quais as empresas procuram obter competitividade e produzir valor de forma crescente e sustentável, em interação com o quadro prevalecente e futuro de forças ambientais relevantes.

Simons (1987) pesquisou empiricamente quais atributos específicos de sistemas de controles diferiam com a estratégia das empresas sob a perspectiva contábil. Como resultado,

o autor definiu que empresas que seguem diferentes estratégias, empregam sistemas de controles contábeis em diferentes modos e oferecem algumas conclusões preliminares que podem diferir de acordo com a estratégia.

Frezatti (2007, p.32-33) aborda as análises externas que devem ser observadas na etapa de planejamento empresarial em conjunto com a construção do orçamento. Como um dos pontos que serão explorados na pesquisa empírica, as influências externas segundo o autor podem ser relacionadas em cenário político, cenário econômico, tecnologia, cenário social, cenário legal, cenário fiscal, ecologia, concorrência, fornecedores e cenário demográfico. Ou seja, no significado de cada palavra expressa, a elaboração do orçamento deve observar e analisar todos esses itens relacionados às influências externas na etapa de planejamento.

Para Horngren *et al* (2004, p.167) quando o planejamento é relacionado com a implementação do orçamento, o mesmo “é mais útil quando se torna parte integral da análise da estratégia da empresa. A estratégia especifica como uma organização combina a própria capacidade com as oportunidades existentes no mercado para realizar seus objetivos”. A Figura 3 reflete a ligação entre o planejamento e o orçamento empresarial.

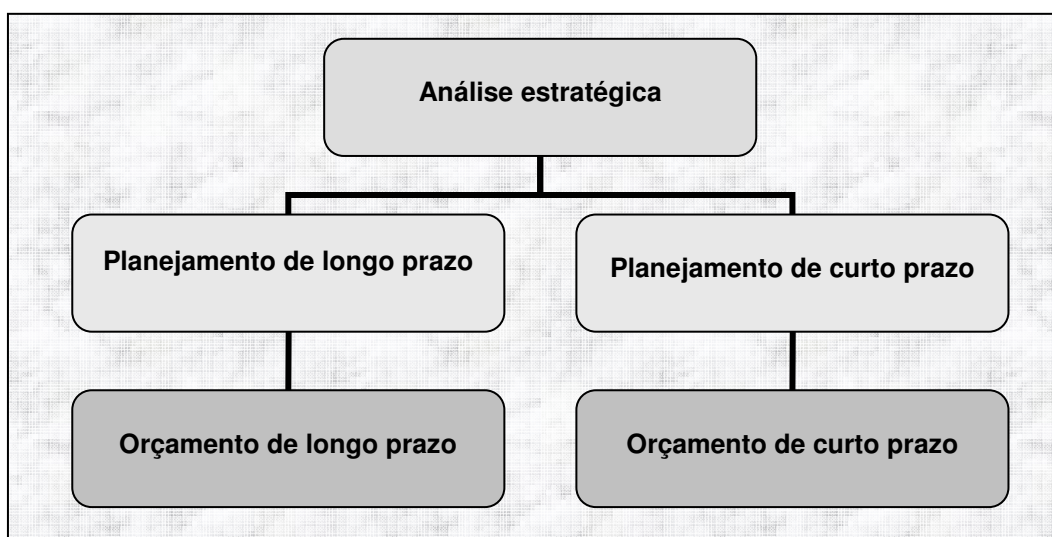


Figura 3: Estratégia, planejamento e orçamentos.
Fonte: adaptado de Horngren *et al* (2004, p.167).

A partir das considerações abordadas, sugere-se que o planejamento, por meio da prática contábil gerencial orçamentária em consonância com as estratégias da entidade, forma a estrutura necessária a atingir o melhor desempenho almejado. Planejamento e orçamento

possuem características que se assemelham, de modo a contemplar as situações futuras que ocorrerão junto à organização.

2.3.3 Orçamento empresarial

Otley (1999) afirma que a prática orçamentária tem sido tradicionalmente a sustentação da maioria dos mecanismos de controle das organizações, porque é uma das poucas técnicas capazes de integrar os processos da atividade organizacional em um único sumário coerente. Ainda segundo o autor, o orçamento é capaz de medir a performance relacionando tanto custos como medida interna quanto rendimentos da empresa como medida externa (OTLEY, 2000).

Quando avaliada como ferramenta de mensuração da performance empresarial, a prática orçamentária é defendida por Otley e Pollanen (2000) como específica a cada organização devido aos aspectos culturais e temporais, ou seja, não existem técnicas de avaliação e gerência de desempenho universais. Para os autores, nos últimos 25 anos contínuas pesquisas foram desenvolvidas para compreender as influências dos controles orçamentários na performance gerencial (OTLEY e POLLANEN, 2000).

De acordo com Lopes e Blaschek (2005, p. 4-5):

O orçamento nas empresas nasceu nos anos 20 do século passado como uma ferramenta de gestão de custos. Grandes corporações como Siemens, GM e Dupont adotaram de imediato o sistema que estabelecia metas fixas e planejamento contábil para o futuro. Posteriormente, esse sistema foi aperfeiçoado por Henry Ford, que trabalhava sob a lógica de primeiro produzir bens em grande quantidade para só depois se preocupar com a venda. Para aquela época, era uma maneira simples e eficaz de se programar operações e controlar desempenho de funcionários e departamentos. Nos anos que se seguiram a 1930, com o aparecimento da administração científica, a aplicação do orçamento empresarial tomou grande impulso.

Para Blocher *et al* (2007, p.215) “um orçamento é o plano operacional de uma empresa; ele identifica os recursos e compromissos necessários para satisfazer as metas da empresa para o período identificado”. Os objetivos traçados pela organização tomam como base de acompanhamento o orçamento, sejam dos aspectos financeiros como dos aspectos não-financeiros.

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008, p.188) “o orçamento envolve o estabelecimento de metas específicas, a execução de planos para atingir suas metas e a

comparação periódica dos resultados efetivos com as metas [...]”. Para os autores, o orçamento engloba três pontos específicos, cada qual com representatividade diante dos processos e atividades desenvolvidos pela empresa. O estabelecimento de metas para futuras operações foca o momento do planejamento, enquanto o controle das ações relacionadas ao atendimento destas metas focam a função administrativa de direção.

Nos aspectos de planejamento da organização, Warren, Reeve e Fess (2008, p.189) afirmam que este “não apenas motiva os funcionários a se aterem às metas, mas também a melhorarem o processo de tomada de decisão, como um todo”. Já em relação à direção, os planos orçamentários são utilizados para dirigir e coordenar operações, com o objetivo de atingir as metas estabelecidas (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.189).

Para Frezatti (2007, p.46) “o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas”. Na afirmação específica, o orçamento é condicionado ao pilar de sustentação da gestão e uma ferramenta indispensável de auxílio e acompanhamento das metas planejadas e traçadas pelas organizações.

Hansen e Van der Stede (2004) identificam quatro principais características potenciais da prática orçamentária da empresa: planejamento operacional, análise de performance, atingimento das metas e formação estratégica. Segundo os autores, o orçamento é um importante sistema de controle em quase todas as organizações.

Para Welsch (1983, p.30-34) o orçamento ou planejamento e controle de resultados sofre influências das dimensões temporais, estruturais e dos aspectos comportamentais. O autor relata que (1983, p.30) “a aplicação efetiva do conceito de planejamento e controle de resultados exige da administração da empresa o estabelecimento de dimensões temporais bem definidas para as decisões principais e secundárias”. É afirmado ainda que sob os aspectos estruturais, as organizações devem ser desagregadas em subunidades, ou centros de responsabilidade, onde são atribuídas autoridade e responsabilidades específicas nas atividades correspondentes. Para Welsch (1983, p.33) “a estrutura organizacional não deve ser considerada como um fim em si mesma, mas como um instrumento de administração para alcançar os objetivos da empresa”.

Merchant (2007) afirma que “um sistema de orçamento é uma combinação de fluxo de informação e processos e de procedimentos administrativos que, geralmente, é parte integral do planejamento de curto prazo e do sistema de controle de uma organização”. Neste mesmo sentido, Padoveze (2005, p.173) define orçamento como a expressão formal e quantitativa de

planos de curto prazo, ou seja, é caracterizado pela quantificação e mensuração econômica das atividades planejadas e programadas para o próximo exercício.

Sob o ponto de vista de conceitos de diferenciados autores, o orçamento é uma importante ferramenta de auxílio à gestão. Quando condicionados aos processos de planejamento, execução e controle dos processos organizacionais, a função orçamentária ganha representatividade pelas diferentes atividades desenvolvidas pelas empresas. Na etapa de planejamento, o orçamento é traçado sob as previsões futuras estabelecidas pela empresa. Na execução dos processos, bem como no controle dessa etapa, o orçamento exerce função de apoio aos objetivos que devam ser atingidos pela organização em suas práticas operacionais e administrativas cotidianas.

De uma forma mais específica, os orçamentos desempenham uma função primordial para fins de planejamento e controle dentro das empresas. De acordo com Hansen e Mowen (2001, p. 246):

Os planos identificam os objetivos e as ações necessárias para realizá-los. Orçamentos são as expressões quantitativas desses planos, em termos físicos ou financeiros, ou ambos. Quando usado para o planejamento, um orçamento é um método de traduzir as metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais. Orçamentos também podem ser úteis no controle. Controle é o processo de estabelecer padrões [...]. Assim, orçamentos podem ser usados para comparar resultados reais com os resultados planejados e guiam as operações de volta para o rumo correto, se necessário.

Usualmente, a prática orçamentária é desenvolvida para áreas distintas dentro da organização e para as diversificadas atividades. Hansen e Mowen (2001, p. 246) ainda abordam que o sistema orçamentário serve como plano financeiro o qual abrange toda a organização dando à mesma várias vantagens:

- 1) Força os gerentes a planejar;
- 2) Fornece informações sobre recursos que podem ser usadas para melhorar as tomadas de decisão;
- 3) Ajuda no uso de recursos e empregados para estabelecer um nível de referência que pode ser usado para a subsequente avaliação de desempenho;
- 4) Melhora a comunicação e coordenação.

Dentre os quatro pontos expostos pelos autores, o orçamento possui como um de seus objetivos a melhora constante na comunicação e coordenação empresarial. A partir do momento que o orçamento é tomado como base para atingir as metas pré-estipuladas, os fatores comunicativos intrínsecos à organização sofrem um aprimoramento crescente. Ou

seja, para que essas metas sejam alcançadas, os indivíduos que compõem as atividades da empresa necessitam de comunicação suficiente para que consigam melhor desempenho nos processos desenvolvidos. Na finalidade de coordenação, o orçamento auxilia os responsáveis pelas atividades organizacionais em controlar as possíveis variações que possam ocorrer antes, durante e após os processos operacionais e administrativos da entidade.

Segundo Padoveze (2000, p. 369):

Todo o processo de gerenciamento contábil tem seu ponto culminante, em termos de controle, no orçamento empresarial. O orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia.

Pela afirmação de Padoveze (2000, p.369) o orçamento possui papel fundamental de auxílio à contabilidade gerencial. É ele que, muitas vezes, demonstra as variações ocorridas diante dos objetivos pré-fixados pela organização. Muitas vezes observado como uma importante ferramenta de gestão, a prática orçamentária dá a base suficiente que a administração necessita para as possíveis decisões relevantes à continuidade da empresa.

Sob o processo administrativo das organizações, Welsch (1983, p. 19) afirma que o mesmo:

[...] pode ser visualizado como o esforço administrativo global em dado empreendimento, envolvendo a tomada de decisões, a aplicação de determinadas técnicas e de certos procedimentos e a motivação de indivíduos ou grupos no sentido da consecução de objetivos específicos.

Além do caráter de ferramenta de auxílio à gestão, o orçamento assume papel motivacional nas organizações. Esse fato ocorre no incentivo aos indivíduos que operam os processos cotidianos da empresa na visualização de atingir os objetivos previamente traçados na etapa de planejamento.

Sob esse aspecto motivacional Frezatti (2004) aborda a origem de um processo gerencial flexível, abordado na literatura pela expressão *beyound budgeting*, que quando traduzida ao português significa: além do orçamento. De acordo com Frezatti (2004), Dr. Jan Wallander, um executivo nomeado como CEO de uma tradicional instituição europeia deixou de lado o modelo tradicional de planejamento central, criando esse processo de gerenciamento flexível, onde não existe o orçamento anual.

A abordagem surgiu diante de várias reuniões desenvolvidas por executivos de multinacionais que buscavam alternativas para orçamento e modelos de gerenciamento (FREZATTI, 2007, p.106). Segundo o autor “a evolução desta reunião culminou na abordagem que é conhecida agora como sendo Além do Orçamento, que propôs especificar

um formato de gerenciamento, sem a existência de um orçamento organizacional anual” (FREZATTI, 2004).

Hope e Fraser (2001) aprofundam os conceitos da abordagem *beyound budgeting* e comparam com os orçamentos tradicionais. Segundo os autores, muitas companhias estão despendendo muito tempo no desenvolvimento do orçamento e menos nas questões estratégicas (HOPE e FRASER, 2001). Em pesquisa realizada sobre o tema, os autores afirmam que 78% das empresas não alteram seus orçamentos no ciclo fiscal, 60% não fazem a ligação entre orçamento e estratégias, e 85% das equipes gerenciais das empresas utilizam menos de uma hora por mês para discutir as questões estratégicas.

São relacionados também alguns pontos sobre a diminuição da relevância que o orçamento possui nas organizações, de acordo com Hope e Fraser (2001):

- Os mecanismos do processo orçamentário são ineficientes;
- Os orçamentos são desenvolvidos de forma isolada, não alinhados às metas e estratégias organizacionais;
- O foco é nos rendimentos financeiros, excluindo outras medidas de desempenho;
- O horizonte de tempo do orçamento não é ligado ao ritmo dos negócios;
- Informações correntes de desempenho não são de fácil acesso;
- Gerentes tendem a jogar com os planos;
- As metas e os processos de avaliação não estão ligados aos objetivos dos negócios.

Observa-se que Hope e Fraser (2001) trazem duras críticas no que eles denominam de “orçamentos tradicionais”, propondo a abordagem *beyound budgeting* como solucionadora da maioria dos problemas listados. Doze princípios dessa abordagem foram desenvolvidos: governança, responsabilidade de desempenho, delegação, estrutura, coordenação, liderança, escolha de metas, processo estratégico, gerenciamento antecipado, gerenciamento por pesquisas, mensuração e controle, e motivação e gratificações.

A abordagem *beyound budgeting* concede notória ênfase na questão motivacional e de gratificação aos indivíduos que atingirem as metas traçadas pela empresa no orçamento. Na sequência da presente pesquisa, onde serão abordados os procedimentos metodológicos desenvolvidos, direciona-se que um dos pontos a ser pesquisados nas empresas da região Sul

do Brasil e justamente a questão de existir algum tipo de gratificação pelas organizações aos funcionários quando as metas são atingidas.

Pode-se dizer que o orçamento é um elo entre o planejamento e o controle, e confirmando a sua importância, Horngren *et al* (2004, p. 230), citam três principais benefícios do orçamento:

1. Os orçamentos compõem os gestores a pensar no futuro pela formalização de suas responsabilidades para planejar;
2. Os orçamentos fornecem expectativas definidas, que são a melhor estrutura para julgar o desempenho subsequente;
3. Os orçamentos ajudam os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os planos das subunidades da organização satisfaçam os objetivos da organização como um todo.

Sob o ponto de vista citado, destacam-se três aspectos distintos, porém muito relevantes ao entendimento dos orçamentos no contexto organizacional privado. O primeiro deles condiciona a idéia das responsabilidades atribuídas aos gestores das empresas, por meio das metas estipuladas. No segundo entendimento, esses objetivos traçados servem de parâmetro comparativo na análise do desempenho ocorrido ao longo dos processos executados. Por fim, os orçamentos auxiliam as etapas de planejamento estratégico, execução e controle das diferenciadas atividades desenvolvidas pela organização durante um período específico.

Para Atkinson *et al.* (2000, p.465), o orçamento nas empresas reflete as condições quantitativas de como alocar recursos financeiros para cada subunidade organizacional, com base em suas atividades e nos objetivos de curto prazo podendo ser considerado como expressão quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais. Também é utilizado para comunicar aos membros da empresa as metas em curto prazo, assim como para coordenar muitas atividades empresariais, como, por exemplo, mostrando o efeito dos níveis de vendas sobre as atividades de compras, de produção e administrativas e sobre o número de funcionários que precisam ser contratados para servir aos clientes. Assim, o orçamento força a coordenação das atividades da organização e ajuda na identificação de problemas de coordenação.

Abernethy e Brownell (1999) desenvolveram um estudo condicionando o orçamento como papel principal nas mudanças estratégicas da empresa. De acordo com a pesquisa exploratória, a prática orçamentária sob o ponto de vista de ferramenta da contabilidade gerencial, pode ser utilizada para facilitar as mudanças estratégicas organizacionais. Segundo

Anthony e Govindarajan (2001, p.92), “há um consenso de que a estratégia descreve a direção geral em que uma organização planeja mover-se para atingir seus objetivos”.

Após as análises sob opiniões diversificadas, conclui-se que o orçamento empresarial é uma ferramenta da contabilidade como auxílio às decisões dos gestores. Destaca-se ainda que o planejamento estratégico das organizações e o orçamento são desenvolvidos sob a perspectiva de melhora no desempenho organizacional com base ao atendimento das metas e objetivos pré-estabelecidos. Orçamento empresarial eficaz auxilia nas etapas de planejamento, execução e controle dos processos intrínsecos às entidades.

2.3.4 Princípios orçamentários

Welsch (1983, p.49) afirma que para uma eficaz aplicação do planejamento e controle de resultados, devem ser considerados aspectos relacionados ao mecanismo, às técnicas utilizadas e os fundamentos orçamentários. Tais fundamentos são classificados pelo autor como princípios fundamentais de planejamento e controle de resultados, ou princípios orçamentários e são relacionados a seguir:

- a. Envolvimento administrativo.
- b. Adaptação organizacional.
- c. Contabilidade por áreas de responsabilidade.
- d. Orientação para objetivos.
- e. Comunicação integral.
- f. Expectativas realistas.
- g. Oportunidade.
- h. Aplicação flexível.
- i. Reconhecimento do esforço individual e do grupo.
- j. Acompanhamento.

O envolvimento administrativo, segundo Welsch (1983, p.50) sugere que a eficácia na utilização do planejamento e controle de resultados está condicionada à participação efetiva de todos os níveis organizacionais de atividade, ou seja, contar com o apoio de cada membro executivo da empresa. Tal princípio relaciona-se diretamente à adaptação organizacional, que define as responsabilidades organizacionais como forma de melhor controle do processo orçamentário. São as áreas ou centros de responsabilidade que, segundo Welsch (1983, p.54) são “um sistema adaptado primordialmente às responsabilidades organizacionais para utilizar-se o planejamento e controle de resultados”.

A orientação para objetivos relaciona-se diretamente com os objetivos e metas pré-estabelecidos pela empresa como base ao desenvolvimento do processo de planejamento e controle de resultados, ou seja, a aceitação por parte da administração do futuro da empresa a longo prazo (WELSCH, 1983, p.56). Para que esse processo ocorra de modo coerente, necessita-se da comunicação integral entre as partes relacionadas, princípio que estabelece o fornecimento de informações de modo completo e sem restrições.

Sobre o princípio das expectativas realistas, Welsch (1983, p.56) afirma que “no planejamento e controle de resultados, a administração deve evitar tanto um conservadorismo exagerado quanto um otimismo irracional”. As tendências do processo orçamentário devem ser analisadas de modo mais racional possível, evitando o excesso de confiança, bem como o excesso de restrições.

A oportunidade sugere que o processo orçamentário seja contínuo à entidade e que “deve haver um calendário definido para o planejamento formal, os relatórios de desempenho e outras atividades correlatas” (WELSCH, 1983, p.59). A utilização do orçamento e a posterior análise de desempenho carecem de ações de controle com o objetivo de corrigir as variações ocorridas no decorrer do processo. É a aplicação flexível do planejamento e controle de resultados, que permite a mudança e aproveitamento quando necessário.

O princípio do reconhecimento do esforço individual e de grupo apontado por Welsch (1983, p.61) é diretamente relacionado aos aspectos motivacionais e de identificação do desempenho auferido pelos administradores das atividades componentes do processo. Ou seja, a atuação individual ou do grupo devem ser recompensadas, mesmo que essa atitude cause alterações comportamentais na organização, ponto que será discutido de modo específico no presente estudo.

Por fim, Welsch (1983, p.61) relaciona o princípio do acompanhamento que condiciona os aspectos de desempenhos favoráveis e desfavoráveis à organização como pontos que merecem atenção específica. No caso de desempenho desfavorável, as correções necessárias que devam ser aplicadas a fim da eficácia organizacional. Em contrapartida, o desempenho favorável e sua utilização pelas demais atividades que compõem o processo orçamentário.

Ante a ausência dos aspectos estruturais e formadores dos conceitos que sustentam a prática orçamentária pela literatura, os princípios fundamentais do planejamento e controle de resultados desenvolvidos por Welsch (1983, p.48) denotam alto grau de relevância ao entendimento do processo. Como todos os temas relacionados às práticas gerenciais, o

orçamento empresarial também necessita de princípios formadores da base conceitual ao melhor entendimento teórico e utilização prática nas organizações.

2.3.5 Processo orçamentário

Após analisados os conceitos de diferentes autores a respeito do orçamento empresarial, cabe desenvolver uma análise específica sobre o processo orçamentário nas empresas. Apesar da variação de acordo com o contexto de cada organização, os processos e ciclos orçamentários possuem características que se assemelham diante de alguns aspectos verificados.

Eldenburg e Wolcott (2007, p.377) definem o processo ou ciclo orçamentário como “uma série de passos que a organização toma para elaborar e utilizar os orçamentos”. Ainda segundo os autores, “os gerentes tipicamente começam o processo reexaminando e, possivelmente, lapidando a visão e as competências essenciais de sua empresa”.

Frezatti (2007, p.59-97) contempla as etapas do processo em três grandes momentos: etapa operacional, etapa financeira e controle orçamentário. Na etapa operacional estão inseridos o plano de marketing, plano de produção, suprimentos e estocagem, plano de investimentos no ativo permanente e o plano de recursos humanos. Na etapa financeira são contemplados os investimentos, custos, despesas e perdas, o custeio dos produtos e serviços, as demonstrações contábeis projetadas e os indicadores financeiros e não financeiros. Por fim, a etapa de controle orçamentário remete ao acompanhamento das metas e objetivos traçados nas etapas anteriores.

Para Hansen e Mowen (2001, p.247) “o processo orçamentário pode variar do processo relativamente informal executado por uma pequena empresa, para um procedimento detalhadamente elaborado, de diversos meses, empregado por grandes empresas”. Ou seja, o processo orçamentário está diretamente relacionado ao contexto da empresa, as necessidades de planejamento e controle pela direção e coordenação das etapas que constituem o orçamento.

Os autores afirmam ainda que “toda organização precisa ter alguém responsável por dirigir e coordenar o processo orçamentário global” (HANSEN e MOWEN, 2001, p.247). A função é denominada de diretor de orçamento, o qual na maioria das vezes é o *controller* da empresa e desenvolve suas atividades orçamentárias votadas a um comitê de orçamento. De

acordo com Hansen e Mowen (2001, p.247) o comitê de orçamento é responsável pela revisão do orçamento, fornecimento de diretrizes de políticas e metas orçamentárias, solução de diferenças oriundas da preparação do orçamento, aprovação do orçamento final e monitoramento do desempenho da organização ao longo de seus processos. O mesmo comitê responsabiliza-se ainda pela ligação entre o orçamento e o plano estratégico da empresa.

Como ponto primordial e inicial à consecução dos primeiros passos do processo orçamentário, tem-se a coleta de informações necessárias para elaboração do mesmo. Nesta etapa inicial, as variadas atividades que compõem os processos cotidianos da organização, são convocadas a prestar todas as informações e dados necessários ao planejamento estratégico da empresa para os futuros períodos. Além das fontes internas à organização, são também levantados dados externos que auxiliem a construção do orçamento do modo mais eficaz e completo possível, a fim de que os objetivos da entidade sejam posteriormente alcançados.

Sob o ponto de vista da origem das informações necessárias para a elaboração do planejamento e orçamento Bio (1988, p.47-48), classifica-as em externas e internas, conforme compreendido a seguir:

As externas compreendem:

- Questões políticas, leis, normas econômicas, planos do governo, etc.
- Questões sociais e demográficas: localização e posição etária das populações, tendências de distribuição de renda, etc.
- Tendências econômicas: PIB, nível de emprego, investimentos, taxas de crescimento de setor, etc.
- Informações de mercado: demanda de indústria, demanda da empresa, concorrência, etc.

As internas abrangem:

- Histórico da evolução de vendas, de despesas, e outros dados.
- Capacidade de produção, custos e rentabilidade por produtos.
- Situação financeira, fluxos de caixa, etc.

As informações internas da empresa são levantadas de acordo com a necessidade do planejamento e construção do orçamento, sendo exigidos dados de diferentes setores e departamentos da organização. De um modo direto, as informações gerenciais da entidade sintetizam as possíveis variações que possam ter ocorrido na entidade, tanto em aspectos financeiros, quanto em aspectos produtivos. Já os fatores externos relacionam-se ao contexto o qual a empresa insere-se, ou seja, aspectos sociais, políticos, econômicos, ambientais, de mercado e todos os outros pontos que venham influenciar a execução do orçamento da empresa.

Conforme Hansen e Mowen (2001, p.249) no início do processo orçamentário geral, “o diretor de orçamento alerta todos os segmentos da empresa sobre a necessidade de obter informações para o orçamento”. Intrínseco aos dados internos necessários à formação do orçamento, os autores destacam as informações históricas da organização, como por exemplo as relacionadas aos custos nos últimos exercícios sociais.

Padoveze (2000, p. 370) contextualiza o processo orçamentário em três etapas: a previsão, a reprojeção e o controle. A previsão é a fase a qual os cálculos que a empresa prevê que aconteça para o próximo exercício são efetuados. Dentro desta etapa são analisados todos os possíveis aspectos e fatores tanto internos como externos ao contexto da empresa que possam afetar a execução do orçamento. Na fase da reprojeção, os dados para o orçamento são enviados aos diversos setores e atividades da empresa para análise. Como última etapa, o controle é a verificação dos objetivos traçados anteriormente com o que efetivamente venha a ser atingido.

Para Bio (1988, p.40) o processo de planejamento da organização deve primeiramente ser condicionado à sua duração de longo ou curto prazo. Segundo o autor, “um orçamento é um plano de duração predeterminado; refere-se a certo período de tempo [...]” (BIO, 1988, p.40). Tais planos são caracterizados pelo autor como temporários e permanentes, onde as principais diferenças entre os mesmos pode ser observada pelo Quadro a seguir:

Quadro 5 - Características dos planos temporários e permanentes.

PLANOS	
TEMPORÁRIOS	PERMANENTES
<ul style="list-style-type: none"> • Têm duração limitada • A cada fim de período, um novo plano torna-se necessário • São elaborados pelos executivos de cada área 	<ul style="list-style-type: none"> • Não têm prazo de duração • São executados de maneira cíclica • Devem ser elaborados por especialistas (analistas de sistemas, por exemplo)

Fonte: Bio (1988, p.41).

De acordo com Bio (1988 p.41) o orçamento das empresas classifica-se como um plano temporário, ou seja, possui duração limitada a um período específico com a necessidade de renovação constante, na maioria das vezes, executado pelos responsáveis de cada área organizacional. Para o autor, “o processo orçamentário é uma ferramenta de planejamento que não deve transformar-se num fim em si mesma” (BIO, 1988, p.41). O mesmo afirma ainda que “o processo orçamentário deve ser um instrumento de comunicação e coordenação entre as áreas e possibilitar ampla troca de idéias, em busca da seleção do melhor plano”.

Horngren *et al* (2004, p.236) afirmam que as empresas que possuem sistemas orçamentários eficazes têm características específicas em relação às etapas e momento de preparação dos orçamentos. Apesar da diferenciação dos detalhes entre as organizações, as diretrizes específicas são seguidas com algumas etapas precedentes. Os autores detalham o processo orçamentário em três grandes etapas: preparação dos dados básicos, preparação do orçamento operacional e preparação do orçamento financeiro.

Hansen e Mowen (2001, p.247) afirmam que quando refere-se ao orçamento da companhia para o ano, fala-se a respeito do orçamento mestre. De acordo com os autores, o orçamento mestre é um plano financeiro abrangente composto de vários orçamentos individuais de departamentos e atividades da organização que dividem-se em orçamentos operacionais e financeiros.

As etapas componentes do orçamento mestre podem ser visualizadas pela Figura 4. De acordo com Hansen e Mowen (2001, p.248) o orçamento mestre, normalmente, é preparado para um período de um ano, ou seja, o exercício social da empresa. Há possibilidade do orçamento mestre ser desdobrado em períodos específicos, ou seja, transformá-lo em trimestres, bimestres ou até meses para o melhor acompanhamento dos objetivos serem atingidos.

Ressalta-se que um dos objetivos a serem explorados na pesquisa empírica do presente estudo é a periodicidade de desenvolvimento do orçamento pelas organizações. A finalidade é observar se o acompanhamento é específico aos períodos ou não, conforme as afirmações de Hansen e Mowen (2001, p.248).

capaz de projetar a demonstração de resultado e utilizá-la ao longo do processo para avaliação de desempenho gerencial. A preparação do orçamento financeiro compreende as etapas de orçamento de caixa e projeção do balanço patrimonial orçado. Após as etapas finalizadas, a organização toma as informações como base ao controle operacional e financeiro que seguirão ao decorrer do exercício social.

2.3.5.1 Orçamento operacional

O orçamento operacional da organização compreende todas as fases operacionais dos processos e objetiva orçar ou projetar a demonstração de resultado do período específico. A composição básica de um orçamento operacional varia de acordo com o ramo de atividades da entidade, porém de forma direta pode compreender os seguintes orçamentos: vendas, produção, compras de materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação, estoque final de produtos acabados, custo de produtos vendidos, despesas de marketing, pesquisa e desenvolvimento e despesas administrativas.

Para Padoveze (2000, p.371) o orçamento operacional “é que contém a maior parte das peças orçamentárias, pois engloba todos os orçamentos específicos que atingem a estrutura administrativa, a estrutura de produção e a estrutura de vendas da empresa”. Ou seja, o orçamento operacional contempla as principais informações necessárias à estruturação do planejamento da organização e desenvolvimento das estratégias aos períodos subsequentes.

Eldenburg e Wolcott (2007, p.378) atribuem ao orçamento operacional a relevância das estratégias da empresa como ponto de partida. É o plano de gerência relativo às receitas, à produção e aos custos operacionais. Os itens serão abordados de modo específico para a melhor compreensão da relevância de cada etapa até a demonstração de resultado orçada.

2.3.5.1.1 Orçamento de vendas

Como ponto básico de partida ao desenvolvimento do orçamento operacional atribui-se as receitas da organização. Welsch (1983, p.98) pondera que a etapa de planejamento de vendas representa componentes tanto de receita como de despesas de vendas no plano global

dos resultados. Baseada em fatores externos e internos a entidade projeta as possíveis realizações de vendas que ocorrerão atribuindo as mais variadas influências que possam ocorrer no processo.

Blocher *et al* (2007, p.224-225) relacionam alguns fatores que devem ser considerados na elaboração da previsão de vendas:

- Níveis atuais de vendas e tendências de vendas dos últimos anos.
- Condições econômicas gerais e do setor.
- Ações e planos operacionais dos concorrentes.
- Políticas de determinação de preço.
- Políticas de crédito.
- Propaganda e atividades promocionais.
- Pedidos pendentes não preenchidos.

Leite, Clemente e Garcia (2007) realizaram um estudo atribuindo as análises econométricas como ferramentas de previsão de vendas às empresas. De modo específico, os autores trazem a distinção entre o orçamento de vendas, o plano de vendas e a previsão de vendas e ainda discutem as contribuições das análises estatísticas de regressão e correlação na etapa de previsão de vendas.

Hansen e Mowen (2001, p.251) conceituam o orçamento de vendas de modo específico, afirmando que o mesmo é uma “projeção aprovada pelo comitê de orçamento que descreve as vendas esperadas para cada produto em unidades físicas e unidades monetárias”. Para a projeção eficaz das receitas, utiliza-se a mensuração física ou monetária dos produtos, mercadorias e serviços prestados pela organização.

2.3.5.1.2 Orçamento de produção

Para Blocher *et al* (2007, p.226) o orçamento de produção trata-se de um plano para adquirir os recursos necessários para desempenhar as operações de fabricação que satisfaçam as metas de vendas da empresa e mantenham a quantidade desejada de estoque no final do período orçamentário. O orçamento produtivo é desenvolvido de modo subsequente ao

orçamento de vendas, pois o mesmo necessita das previsões específicas para a estruturação adequada e planejada.

Quando mensurado em quantidades, o orçamento da produção depende diretamente das vendas orçadas acrescidas do estoque final desejado e do estoque inicial relacionado. A Figura 5 descreve a interdependência relativa a produção orçada, vendas orçadas e estoques iniciais e finais.

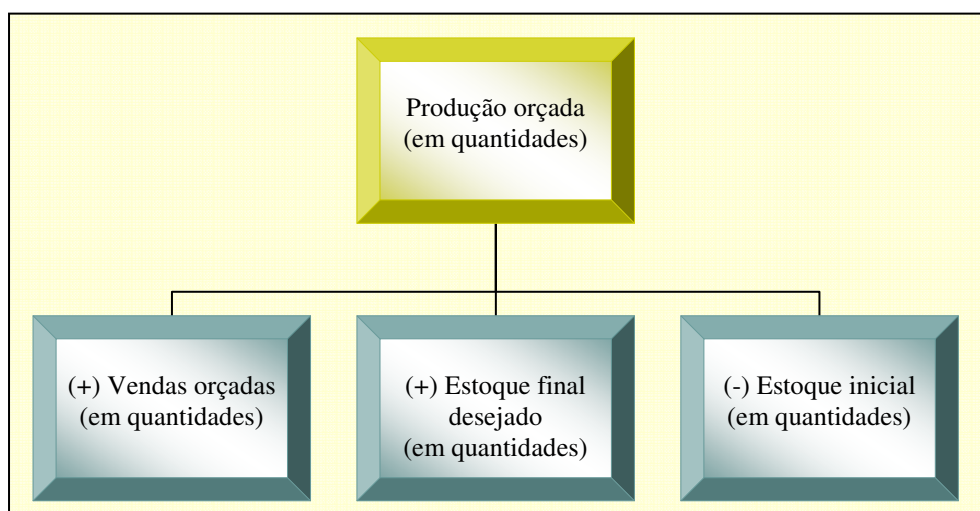


Figura 5 – Interdependência da produção orçada.
Fonte: elaborada pelo autor.

Welsch (1983, p.129) confirma a necessidade de haver coordenação entre os planos de vendas, produção e políticas de estoque. Segundo o autor “o orçamento de produção e as políticas de estoques é que oferecem as condições para que essa coordenação seja conseguida” (WELSCH, 1983, p.129). Verifica-se a interdependência dos orçamentos durante as etapas de construção dos mesmos, onde o principal objetivo estipulado é a obtenção da performance desejada na fase de planejamento.

2.3.5.1.3 Orçamento de custos operacionais

Valores e quantidades relacionadas às compras de materiais diretos, mão-de-obra direta consumida, custos indiretos de fabricação e custo dos produtos vendidos são pontos que necessitam de controle orçamentário. Warren, Reeve e Fess (2008, p.199) corroboram que o orçamento de compra de material direto auxilia a gestão na manutenção de níveis de estoques

sob limites razoáveis, ou seja, é relevante a coordenação entre departamentos de compras e produção para a melhor utilização e consumo dos materiais.

Hansen e Mowen (2001, p.253) afirmam que assim como os materiais diretos, a utilização de mão-de-obra direta é determinada pelo relacionamento tecnológico entre produção e mão-de-obra. É importante a identificação e orçamento do consumo de mão-de-obra direta para o posterior planejamento do custo orçado de produtos vendidos.

Pela análise no contexto industrial, todos os gastos direcionados ao processo produtivo classificam-se como custos. Para tanto, o orçamento de todos os custos relacionados de produção torna-se uma ferramenta indispensável a posteriores análises e decisões que serão tomadas em torno da coordenação orçamentária. Assim como as outras etapas abordadas, o orçamento de custos operacionais é precedido dos orçamentos de vendas, produção e estocagem e, como seqüência coerente, forma a base para elaboração dos orçamentos de despesas administrativas, de marketing e outros orçamentos financeiros.

2.3.5.1.4 Orçamento de despesas administrativas

As despesas são gastos incorridos com a finalidade específica de geração de receita. Apesar da não associação direta com o processo produtivo, o orçamento das despesas administrativas permite planejar e controlar de modo confiável todos esses gastos. Welsch (1983, p.189) afirma que como as despesas administrativas são, na maioria das vezes, classificadas como fixas e não variáveis, condiciona-se a idéia da ausência de controle das mesmas. O autor sugere ainda que a melhor abordagem de planejamento das despesas administrativas nas organizações é baseá-las em programas e planos específicos (WELSCH, 1983, p.190).

Hansen e Mowen (2001, p.256) definem o orçamento de despesas administrativas como a estimação de despesas para a organização e a operação como um todo à entidade. Os autores trazem ainda a mesma afirmação de Welsch (1983, p.190) sobre a maioria das despesas administrativas serem classificadas como fixas em relação às vendas. Entre as despesas citadas pelos autores, encontram-se: os salários, a depreciação no prédio e equipamentos do escritório central, os honorários legais e de auditoria, bem como vários outros gastos não condicionados à produção (HANSEN e MOWEN, 2001, p.256).

Frezatti (2007, p.73) condiciona o orçamento das despesas no contexto do orçamento financeiro, e não na etapa operacional. Segundo o autor, na montagem da etapa financeira do orçamento são relevadas decisões e gastos que afetem as etapas produtivas e operacionais. Como exemplo, o autor utiliza a identificação da “[...] necessidade e a decisão de contratação de novos funcionários, os gastos necessários para tal implementação devem estar refletidos nas projeções” (FREZATTI, 2007, p.72). É a projeção dos gastos refletidos da etapa operacional da organização.

2.3.5.1.5 Orçamento de marketing

Entre as finalidades do marketing, pode-se definir como uma das estratégias utilizadas para a obtenção dos objetivos das empresas, a maximização da satisfação dos consumidores de determinado produto ou serviço, a maximização das escolhas ou personalização, a maximização da qualidade de vida, entre outros. Segundo Tavares (2005), os impactos de marketing devem ser analisados, utilizando-se como parâmetro o atingimento da demanda, o volume de vendas, a participação de mercado e a visibilidade da imagem (Quadro 6). A eficácia do marketing é medida tanto quantitativamente como qualitativamente.

Quadro 6 – Medidas de avaliação de marketing.

PARAMETRO	MEDIDA DE AVALIAÇÃO
DEMANDA	Análise do volume de mercado atingido, através da cobertura (<i>reach</i>). Referência para o estudo: GRP (propaganda)
VENDA	Comparativo de vendas antes e depois do esforço de marketing. A investigação pode ser feita tanto em números absolutos quanto relativos.
MKTSHARE	Estudo de participação de mercado. Por exemplo, de 30% para 40% do mercado. Toma-se como base o mercado total antes e depois do esforço.
IMAGEM	Análise da percepção da imagem da marca e/ou da campanha de marketing, através de pesquisa quantitativa considerando categorias e aspectos prévios de análise.
SHARE OF MIND	Estudo do nível de lembrança da marca na mente do mercado. Consideram-se os seguintes fatores: o que lembra e quantas vezes lembra, através da comunicação de marketing, para se chegar ao nível de <i>recall</i> da marca.

Fonte: Tavares (2005).

Segundo Kotler (1996, p.32), o marketing é tão fundamental que não deveria ficar restrito ao departamento de marketing de uma empresa. A sua importância é tamanha que as ações de marketing afetam a própria estratégia empresarial. A partir da afirmação verifica-se a importância do orçamento de marketing.

Quando analisado o cenário competitivo atual, percebe-se que o sucesso das organizações está ligado à capacidade de gestão de marketing que as empresas têm para se organizar, se destacar e se diferenciar na mente do mercado. Portanto, a importância do marketing às empresas é crucial para que estas consigam alcançar os objetivos e as metas estabelecidas em seus planejamentos estratégicos, principalmente, no que tange ao atingir vendas e lucro.

Frezatti (2007, p.60) afirma que o plano de marketing é a etapa inicial da construção do orçamento empresarial. O autor define que o plano de vendas, item abordado anteriormente, é parte do plano de marketing da organização, bem como os planos de propaganda, publicidade e despesas comerciais (FREZATTI, 2007, p.60).

Isto se torna possível, pois a área de marketing dispõe de ferramentas a fim de compreender as necessidades e o comportamento do mercado para avaliar e testar as ações-chave que possam garantir resultados expressivos em uma dada competição. Sendo assim, o orçamento de marketing é determinante no que diz respeito a propor e influenciar estratégias que atinjam os clientes de forma mais eficaz e eficiente, pois, o que faz uma empresa ser viável, do ponto de vista estratégico e comercial, é a capacidade dela administrar e gerenciar o nível de satisfação da demanda de forma mais inteligente e criativa que os seus concorrentes.

2.3.5.1.6 Demonstração de resultado orçada

Todos os orçamentos analisados na etapa operacional objetivam uma projeção específica: a demonstração de resultado do período. De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008, p.203) a demonstração de resultado orçada “resume as estimativas de todas as fases operacionais, o que permite aos gerentes avaliar os efeitos de cada orçamento sobre o lucro anual”.

Para a preparação da demonstração de resultado projetada são necessárias as informações extraídas dos orçamentos de vendas, da produção, dos custos operacionais, das despesas administrativas e de marketing, ou seja, todas as etapas operacionais do processo orçamentário. A Figura 6 sintetiza a ligação:

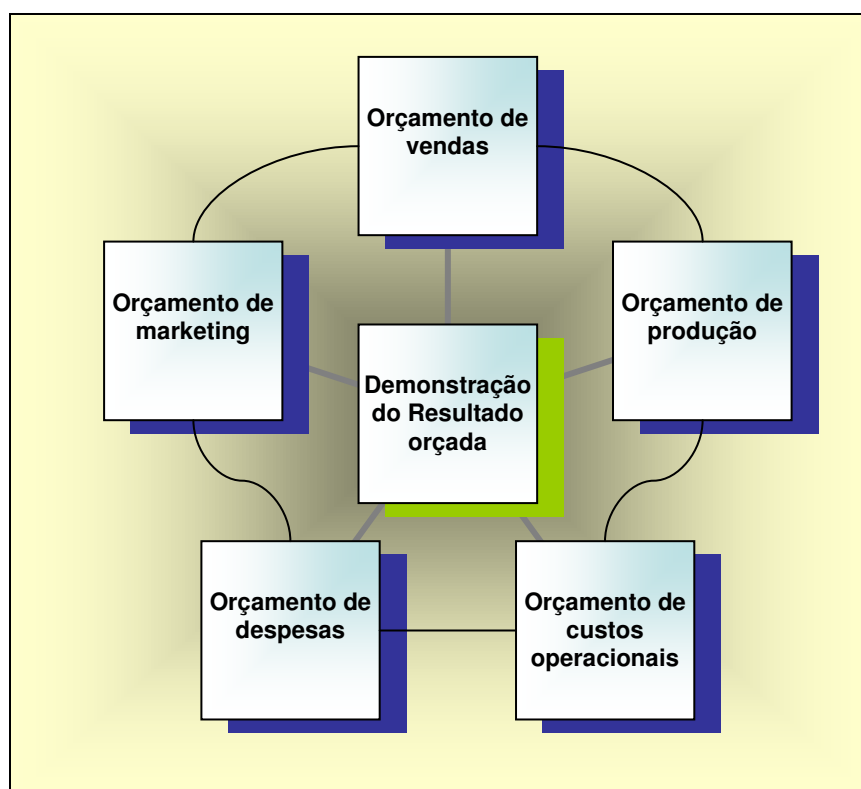


Figura 6 - Ligação das etapas orçamentárias à DRE orçada.
Fonte: elaborada pelo autor.

Frezatti (2007, p.78) corrobora sobre a importância da projeção das demonstrações contábeis, no sentido que as empresas, na etapa de planejamento, quando projetam tais relatórios, possuem disponibilizadas as informações comparativas de resultados, patrimônio, caixa, além de outros dados relevantes. O autor recomenda ainda que, além da demonstração de resultados, sejam projetados o balanço patrimonial e a demonstração de fluxo de caixa.

2.3.5.2 Orçamento financeiro

Também denominado de orçamento de capital, o orçamento financeiro possui a característica principal de planejar as possíveis movimentações financeiras da organização, como de caixa e de investimentos. Autores como Warren, Reeve e Fess (2008, p.203) denominam o orçamento financeiro como orçamentos para projetar balanços patrimoniais. Segundo os autores, os orçamentos para projetar balanço patrimonial “são utilizados pelos gerentes para planejar metas de financiamento, investimento e caixa da empresa” (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.203).

Padoveze (2000, p.389) afirma que o orçamento financeiro é a parte que comporta todos os aspectos que não sejam operacionais à organização, bem como ligados aos futuros investimentos em ativos permanentes e suas conseqüências em nível de financiamentos gerados. Ou seja, em contrapartida à elaboração das projeções operacionais, a organização necessita orçar investimentos e disponibilidades para projetar as movimentações financeiras do período.

Na etapa financeira de desenvolvimento do orçamento são consideradas as informações das movimentações de todas as contas que exerçam variação de caixa ou equivalentes, de capital e de investimentos. Nos itens a seguir serão abordados os orçamentos de caixa e de investimentos com a finalidade de preceder as informações necessárias à elaboração da projeção do balanço patrimonial pelas organizações.

2.3.5.2.1 Orçamento de caixa

O orçamento de caixa pode ser definido como a projeção das movimentações de ingressos e saídas de caixa em determinado período pela organização. Hansen e Mowen (2001, p.258) definem o orçamento de caixa como “o plano detalhado que mostra todas as origens e aplicações esperadas de caixa”. Os autores afirmam que ao saber quando as faltas (deficiências) e sobras (excesso) de caixa provavelmente ocorrerão, um gestor pode planejar a busca a um empréstimo quando necessário e pagar os empréstimos nos períodos de excesso de caixa (HANSEN e MOWEN, 2001, p.258).

Padoveze (2000, p.390) afirma que o orçamento de caixa “é a peça orçamentária que junta todos os orçamentos particulares, traduzindo-se num resumo de todo o orçamento operacional, e adicionando-se as peças orçamentárias do orçamento financeiro”. É uma complementação da etapa de projeção operacional que objetiva desenvolver o orçamento de todas as movimentações de disponibilidades de um dado período.

Welsch (1983, p.255) denomina o orçamento de caixa como orçamento de disponibilidades e relaciona suas principais finalidades:

1. Indicar a posição financeira provável em resultado das operações planejadas.
2. Indicar o excesso ou a insuficiência de disponibilidades.
3. Indicar a necessidade de empréstimos ou a disponibilidade de fundos para investimento temporário.

4. Permitir a coordenação dos recursos financeiros em relação à (1) capital de giro total (2) vendas, (3) investimentos e (4) capital de terceiros.
5. Estabelecer bases sólidas para a política de crédito.
6. Estabelecer bases sólidas para o controle corrente da posição financeira.

Conforme as finalidades do orçamento de caixa exposta por Welsch (1983, p.255) verifica-se a real necessidade de projeção e controle das disponibilidades às empresas. Aspectos como a utilização de capital de terceiros ante a ausência de capital de giro próprio, os investimentos, políticas de crédito e controle da posição financeira são dados indispensáveis à coordenação financeira de uma organização ao longo de um período determinado. A relevância do orçamento de disponibilidades torna-se clara e objetiva ao cotidiano da entidade.

Blocher *et al* (2007, p.232) afirmam que ter recursos adequados de caixa em mãos em todos os momentos é crucial para a sobrevivência e crescimento das empresas. Segundo os autores, um orçamento de caixa “une os efeitos antecipados de todas as atividades orçadas sobre o caixa” (BLOCHER *et al*, 2007, p.232).

Quando condicionado à complementação do orçamento operacional, a projeção de caixa objetiva apresentar todos os recebimentos e pagamentos os quais formaram base aos processos da entidade. Warren, Reeve e Fess (2008, p.203) afirmam que “as informações de vários orçamentos operacionais, como o orçamento de vendas, o de compras de material direto e o de despesas de vendas e administrativas, afetam o orçamento de caixa”. É a direta relação entre as projeções operacionais e financeiras nas organizações.

Hansen e Mowen (2001, p.258) dividem o orçamento de caixa em cinco grandes partes específicas:

1. Total de caixa disponível
2. Desembolsos de caixa
3. Excesso ou deficiência de caixa
4. Financiamento
5. Saldo de caixa

De modo direto, as fases são representadas pela seqüência do caixa orçado. O total de caixa disponível compreende o saldo inicial de disponibilidades transferido ao exercício orçado pela empresa. Os desembolsos de caixa relacionam todos os dispêndios de disponibilidades planejados para o período. O item de excesso ou deficiência de caixa

compara as disponibilidades com o caixa necessário ao período. Na parte do financiamento são tratados todos os empréstimos e restituições que venham a ocorrer na organização durante as movimentações financeiras. Por fim, o saldo de caixa projeta a informação do saldo final restante de caixa após as operações do período pela entidade.

2.3.5.2.2 Orçamento de investimentos

As organizações necessitam de investimentos mínimos com o objetivo de possíveis gerações de benefícios futuros aos processos e atividades que a compõem. Padoveze (2000, p.390) exemplifica que “os investimentos necessários para suportar os projetos de investimentos em novos produtos serão gastos efetuados no próximo exercício, mas que provavelmente serão para produtos a serem produzidos em exercícios futuros”.

Os investimentos são comuns às entidades dos mais diversificados ramos e são relacionados por Welsch (1983, p.230) como programas administrativos para aumento e redução de instalações, obras civis, equipamentos, reformas, melhoramentos, substituições, entre outros exemplos que utilizam e consomem recursos. Para o controle eficaz desses investimentos, as organizações necessitam de projeção e planejamento, conceituados como o orçamento de investimentos.

Frezatti (2007, p.73) aborda na etapa financeira do orçamento os investimentos como gastos que objetivam gerar benefícios futuros superiores a um período. Muitas vezes, os investimentos realizados pelas entidades geram benefícios que ultrapassam vários exercícios financeiros e que, em algum momento, necessitarão de melhorias ou novas realizações. Para que os investimentos ocorram de modo controlável é necessário o planejamento e orçamento dos mesmos.

Warren, Reeve e Fess (2008, p.206) conceituam o orçamento de investimentos como o orçamento de dispêndio de capital em ativos fixos. De acordo com os autores “esses dispêndios são necessários quando o maquinário e outros ativos fixos desgastam-se, tornam-se obsoletos ou, por outras razões, precisam ser substituídos” (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.206). A partir daí nota-se a relevância da projeção de tais dispêndios de capital ou investimentos.

As necessidades de investimentos nas organizações são identificadas pela gestão por meio do planejamento estratégico. Muitas vezes, os indivíduos que compõem o processo

operacional da entidade não vislumbram as necessidades de tais dispêndios financeiros. Para tanto, faz-se útil a ferramenta orçamentária com o objetivo de projetar e planejar quais os investimentos deverão ocorrer nos períodos específicos, bem como mensurar e orçar o dispêndio de capital necessário para desenvolvê-lo.

2.3.5.2.3 Balanço Patrimonial orçado

Após as análises relacionadas ao desenvolvimento dos orçamentos de caixa e de investimentos da projeção financeira, assim como o planejamento operacional que orça a demonstração de resultado, as organizações necessitam do balanço patrimonial planejado e orçado. Warren, Reeve e Fess (2008, p. 206) afirmam que o balanço patrimonial projetado pelas empresas “estima as condições financeiras ao fim do período orçamentário e assume que todos os orçamentos operacionais e os planos de financiamento serão atingidos”.

O balanço patrimonial orçado depende diretamente das informações levantadas nas outras fases de planejamento orçamentário relacionadas à projeção financeira. De modo indireto o orçamento operacional também é utilizado na projeção do balanço patrimonial por meio das informações sobre o resultado estimado para a empresa em determinado período.

Caso o balanço patrimonial projetado forneça informações que comprometam as condições financeiras da empresa, outros orçamentos deverão ser alterados para que o problema seja solucionado de modo eficaz. Este fato demonstra de modo específico a interdependência do processo orçamentário no que tange as fases operacionais e financeiras abordadas nos itens anteriores.

Blocher *et al* (2007, p.236) afirmam que, geralmente, a projeção do balanço patrimonial é a última etapa no ciclo de elaboração do orçamento. Segundo os autores, na elaboração do balanço patrimonial orçado, “a empresa incorpora os efeitos das operações durante o período do orçamento no balanço orçado no final do período atual” (BLOCHER *et al*, 2007, p.236). Ou seja, todas as etapas do ciclo orçamentário refletem diretamente na projeção patrimonial.

Frezatti (2007, p.78) expõe que as entidades devem orçar, além da demonstração de resultado, o balanço patrimonial pelas razões expostas a seguir:

- Separação e identificação do **resultado econômico** proporcionado pela demonstração de resultados do **resultado financeiro** proporcionado pelo fluxo de caixa. São visões complementares gerenciadas por áreas/pessoas diferentes na organização e devem receber o foco necessário. A posição de saldos proporcionada pelo balanço patrimonial permite analisar uma parte das ocorrências e seu seqüenciamento;
- Integridade de informações proporcionada pela projeção de um valor e ele não deixar de ser considerado. Caso uma receita seja projetada (Demonstração de Resultados) e não recebida, poderá ser encontrada no contas a receber (Balanço Patrimonial). Caso seja recebida no mesmo período, entrará no fluxo de caixa projetado. Idem ao que se refere a juros que, sem a projeção do balanço, não podem ser calculados de forma apropriada.
- Condições de gerenciamento, pois as conseqüências das ações podem ser apresentadas tanto como resultado quanto como investimento/fonte de recursos e podem ser atribuídas a um gestor. Essa é a base do *accountability* esperado pelas organizações.

Por meio das informações financeiras extraídas do balanço, a empresa as toma como base à tomada de decisão. A necessidade de projeção do balanço patrimonial relaciona-se ao auxílio financeiro dos fatos que ocorrerão no decorrer do período orçado. Os controles e planejamento de caixa, aplicações financeiras de curto prazo, investimentos gerais, entre outros são exemplos da utilização do balanço patrimonial orçado.

De modo específico, as funções de controle por meio dos orçamentos serão tratadas no tópico a seguir, onde serão abordadas também as questões condicionadas às possíveis variações que ocorram entre os valores orçados e os valores realizados. Pontos como variações por erro de informações, por decisões administrativas, por decisões não controláveis, embora identificadas e cujas causas precisas não sejam estabelecidas serão aprofundados por meio da pesquisa empírica ao melhor conhecimento de como as organizações trabalham sob esse aspecto.

2.3.5.3 Análise das variações orçamentárias

O item anterior foi dedicado à exploração do processo ou ciclo orçamentário. Foram tratados pontos relacionados aos procedimentos necessários à constituição dos orçamentos operacionais e financeiros. Projeções de vendas, de custos operacionais, de despesas administrativas e de marketing, bem como orçamentos de caixa, disponibilidades em geral e investimentos formam base ao processo orçamentário.

Conforme abordado em item específico, o orçamento é conceituado como uma ferramenta de planejamento e controle das atividades operacionais e financeiras de uma

organização. Warren, Reeve e Fess (2008, p.240) afirmam que a função do orçamento geral é auxiliar o planejamento, direção e controle dos desempenhos. Segundo os autores a função relacionada ao controle ou avaliação por meio do orçamento compara o desempenho real com o orçado (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.240).

Para a comparação entre os valores orçados e realizados em uma organização são necessários os padrões. Muitas vezes, os valores construídos nos próprios orçamentos operacionais e financeiros são os padrões pré-estabelecidos com a finalidade de atingir as metas planejadas de modo estratégico pelas entidades. Tem-se por definição de padrão, uma referência ou norma com a finalidade de avaliação de desempenho.

Para a gestão das empresas, a idéia destacável de orçamentos para controle é fornecer um padrão de comportamento para custos, despesas e investimentos por meio da fixação de quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração do período, proceder-se a comparação com valores realmente ocorridos. As diferenças existentes entre o padrão e o real são, então, evidenciadas e analisadas. Naturalmente, as causas das variações devem ser encontradas e as correções decorrentes efetuadas o mais rapidamente possível para que o controle realmente ocorra.

Conforme abordado, o orçamento é utilizado como uma ferramenta de controle operacional e financeira. Para tanto, o controle passa a ser realizado quando da análise das variações ocorridas entre os valores orçados e as situações realizadas. Welsch (1983, p.328) afirma que mensalmente as empresas necessitam da elaboração do relatório de desempenho. Entre os pontos vislumbrados no relatório, as informações relacionadas às variações orçamentárias devem ser tratadas de modo bastante direto, identificando os momentos e fatores que contribuíram para as variações ocorrerem, afetando de modo positivo ou negativo os processos da organização.

O autor afirma ainda que cinco possibilidades devem ser consideradas quanto às avaliações e investigações das variações ocorridas: a variação não ser significativa, a variação ocorrer por erros de informação, a variação originar-se de uma decisão administrativa específica, fatores não-controláveis e identificáveis explicarem as variações e, por fim, variações cujas causas precisas não são conhecidas (WELSCH, 1983, p.328-329). Frezatti (2007, p.87) acompanha a classificação das variações do autor citado, visualizada na Figura 7.

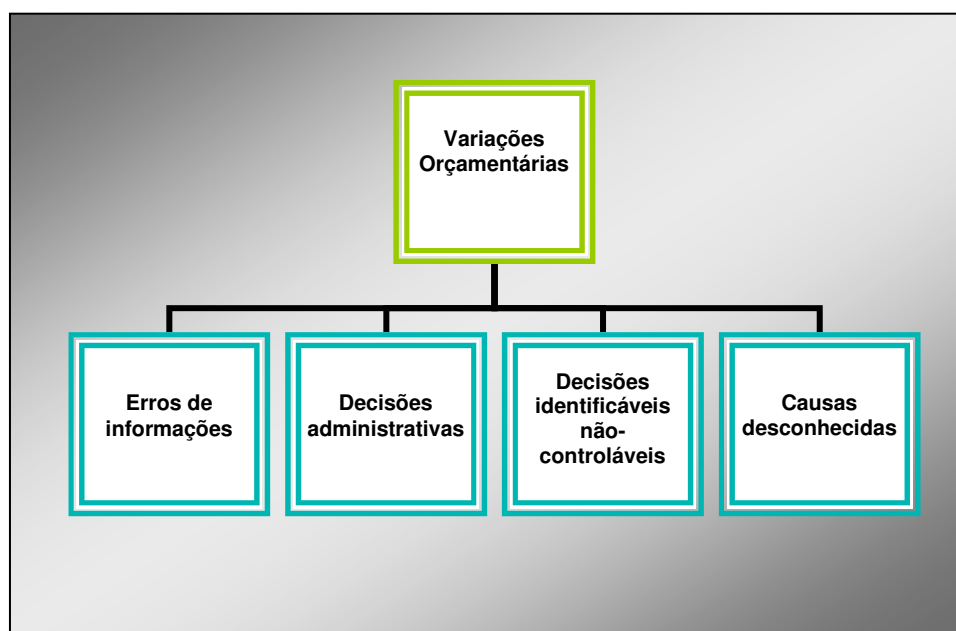


Figura 7 - Variações orçamentárias segundo.
 Fonte: adaptado de Welsch (1983, p.328-329).

Para Frezatti (2007, p.88) as variações significativas por causa de erros de informações ocorrem pela má projeção dos valores orçados, ou seja, os dados reais foram elaborados inadequadamente. As variações pelas decisões administrativas ocorrem quando medidas internas à organização são tomadas refletindo de modo direto os outros setores da mesma. Alguns fatores externos podem influenciar algumas decisões que, embora consigam ser identificadas, não possuem controlabilidade e refletem às variações orçamentárias. Por fim, as variações sem causas identificáveis tornam-se mais preocupantes à empresa, pois deve ocorrer em uma menor escala, devido ao fato das causas não serem reconhecidas.

As variações atingem todos os níveis de informações relacionados ao desenvolvimento dos orçamentos operacionais e financeiros. As receitas, os custos, as despesas, os investimentos e as disponibilidades sofrem constantes influências internas e externas à organização que podem refletir em variações no orçamento pré-estabelecido.

2.3.6 Classificação dos orçamentos

Rachlin e Sweeny (1993, p.11), afirmam que “essencialmente existem dois tipos de orçamentos: um orçamento operacional e um orçamento de capital”. Ao orçamento de capital cabe quantificar os montantes de dinheiro que serão gastos na sustentação do orçamento operacional. O operacional é basicamente o orçamento atribuído a cada departamento,

resumido por função e demonstrando seus lucros e perdas, conforme o modelo ou formato da empresa.

Segundo Padoveze (2000, p.371), o plano orçamentário compreende três grandes áreas de orçamentos: o orçamento operacional, o orçamento financeiro e de investimentos e a projeção dos demonstrativos contábeis. Para o autor:

O orçamento operacional é que contém maior parte das peças orçamentárias, pois engloba todos os orçamentos específicos que atingem a estrutura administrativa, a estrutura de produção e a estrutura de vendas da empresa. O orçamento operacional remete-nos à demonstração de resultados, ou seja, às peças orçamentárias das vendas, custos e despesas.

O orçamento financeiro é a parte do plano orçamentário que contém os aspectos não operacionais ligados aos novos investimentos em ativos permanentes, bem como suas conseqüências em termos de financiamentos (PADOVEZE, 2000, p. 389). Dentre os orçamentos financeiros e de investimentos, classificam-se o orçamento de financiamento, orçamento de despesas financeiras e orçamento de caixa.

A projeção dos demonstrativos contábeis é definida como o terceiro segmento do orçamento global, sendo composto pelos demonstrativos a serem projetados:

- a) Demonstração dos Resultados;
- b) Balanço Patrimonial;
- c) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos;
- d) Fluxo de Caixa.

Padoveze (2000, p. 391) afirma que “as demonstrações contábeis projetadas serão primeiramente em moeda corrente, e depois transformadas na moeda forte que a empresa se utiliza [...] para seu gerenciamento [...]”.

Frezatti (2007, p.46) aborda o gerenciamento com base no orçamento:

Uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia. Significaria que energia foi despendida pelos executivos decidindo o futuro, sem que se possa saber se os objetivos estão sendo atingidos. O controle é fundamental para o entendimento do grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado.

As empresas suficientemente estruturadas no processo de planejamento devem possuir um controle orçamentário que atenda às necessidades de tomadas de decisões que não coloquem em risco a continuidade financeira da organização. Diferentes aspectos podem ser relacionados quanto ao desenvolvimento e execução do orçamento. Aspectos internos e externos ao contexto das empresas.

Como objeto da presente pesquisa, os aspectos internos das organizações relativos às culturas, por meio das estruturas de crenças e valores de cada qual serão verificados como forma de influência do desenvolvimento da gestão orçamentária.

2.3.6.1 Orçamentos estáticos

Os orçamentos estáticos, também denominados fixos, são específicos a um nível de atividade. De acordo com Warren, Reeve e Fess (2008, p.193) um orçamento estático “mostra os resultados esperados de um centro de responsabilidade para apenas um nível de atividade”. Após a determinação do orçamento, não há alteração do mesmo, independente da mudança na atividade. Segundo os autores, um ponto de desvantagem dessa classificação orçamentária é que não há ajustes às mudanças nos níveis de atividade (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.194).

Padoveze (2000, p.399) afirma que o orçamento estático é mais comum, pois “elabora-se todo o processo orçamentário a partir da fixação de determinado volume de produção ou vendas”. O autor ressalta ainda que, se tais volumes não forem atingidos pela empresa no período, as peças orçamentárias tendem a desvalorizarem-se para o processo de acompanhamento, controle e análise das variações (PADOVEZE, 2000, p.399).

Hansen e Mowen (2001, p.263) corroboram sobre o orçamento fixo no sentido de “como as receitas e os custos preparados para os orçamentos estáticos dependem de um nível de atividade que raramente se iguala às atividades reais, não são muito úteis quando se fala de preparar relatórios de desempenho”. Ou seja, para que a análise de desempenho seja viável, tanto custos reais quanto custos estimados necessitam ser comparados com o mesmo nível de atividade.

Eldenburg e Wolcott (2007, p.385) afirmam que a elaboração de um orçamento estático “baseia-se nas previsões de volumes específicos de produção de bens ou serviços. Nele, todos os custos variáveis são calculados para um volume específico de operações”. Quando o orçamento estático é comparado com os resultados referentes a um nível diferenciado de volume, ocorrerá a superestimação dos custos variáveis quando o número real de unidades ou serviços produzidos estiver abaixo do orçado.

2.3.6.2 Orçamentos flexíveis

Os orçamentos flexíveis, também denominados de variáveis, fornecem o custo esperado para uma faixa de atividades. Para Warren, Reeve e Fess (2008, p.194) os orçamentos flexíveis “mostram os resultados esperados de um centro de responsabilidade para vários níveis de atividades”. Ou seja, os orçamentos variáveis são orçamentos estáticos para diferentes níveis de atividade. Como aspecto positivo dessa classificação orçamentária destaca-se a utilidade na estimação e controle dos custos de fabricação, bem como para as despesas operacionais.

De acordo com Padoveze (2000, p.399), ao contrário do orçamento estático, o flexível admite uma faixa de nível de atividades em relação a um único número determinado de volume de produção ou vendas. Para o autor, essa classificação orçamentária requer profundo conhecimento dos padrões de comportamento dos custos (PADOVEZE, 2000, p.399).

Hansen e Mowen (2001, p.264) avaliam o orçamento flexível quanto à utilização no planejamento ao mostrarem “quanto os custos serão em vários níveis de atividade”. Em contrapartida ao orçamento fixo, os flexíveis permitem a execução dos relatórios de desempenho comparando os custos estimados com os custos reais, importante ferramenta de controle gerencial.

Eldenburg e Wolcott (2007, p.385) corroboram sobre o orçamento flexível: “Para propósitos de planejamento, utilizam-se os orçamentos flexíveis para estudar a sensibilidade das receitas e dos custos orçados em relação a diferentes níveis de volumes”. Ou seja, essa classificação orçamentária utiliza os custos fixos orçados mais os custos variáveis dependentes do volume real.

2.3.6.3 Orçamentos de tendências

Os orçamentos de tendências remetem à utilização de informações passadas para o desenvolvimento dos novos orçamentos. Padoveze (2000, p.399) afirma que “na execução do orçamento de tendências sempre existirão eventos passados de conhecimento da empresa, que não se repetirão, e, que, portanto, não serão reproduzidos no orçamento”. O autor afirma que a utilização de informações já ocorridas oferece bons resultados à empresa, pois os eventos

passados decorrem de estruturas organizacionais pré-existentes. Para tanto, devem ser utilizadas tais informações na consecução dos orçamentos e nas etapas de elaboração do planejamento estratégico organizacional (PADOVEZE, 2000, p.399).

Quanto tratado o uso de dados relativos a períodos anteriores, são estabelecidos valores operacionais e financeiros ocorridos ao longo dos exercícios. Informações sobre receitas passadas, bem como custos incorridos, despesas e investimentos desenvolvidos formam a base das tendências de construção das projeções futuras tanto dos processos operacionais quanto dos processos financeiros da entidade.

A necessidade de utilização das informações oriundas de acontecimentos passados na elaboração orçamentária deve ser analisada de modo cauteloso. Em alguns momentos, como no planejamento estratégico da empresa, os erros passados podem ser estabelecidos como critério de superação e avanço no desempenho. Porém, para autores como Eldenburg e Wolcott (2007, p.388) na etapa de elaboração do orçamento todos os dados devem ser desenvolvidos sem a reavaliação de fatos passados. É o orçamento base zero descrito no item a seguir.

2.3.6.4 Orçamentos base zero

Os orçamentos base zero são processos orçamentários onde os gestores responsáveis preparam os mesmos a partir do zero. Para Blocher *et al* (2007, p.241) orçamento de base zero “requer que os gestores, ou as equipes orçamentárias, desempenhem revisões e análises profundas de todos os itens do orçamento”.

Nesse processo orçamentário são descartadas as informações de exercícios financeiros anteriores, ou seja, os níveis anteriormente orçados não são dados como certos, pois sofrem variações. As atividades da organização partem do zero e desenvolvem seus orçamentos baseadas nas projeções futuras que irão ocorrer.

Hansen e Mowen (2001, p.271) afirmam que o orçamento base zero exige análises extensivas e bastante aprofundadas, o que remete à onerosidade e demora em seu desenvolvimento. Os autores conceituam que essa classificação de processo orçamentário está ligada aos pacotes de decisões, ou “descrições dos serviços, com os custos associados, que uma unidade de decisão pode, ou gostaria de oferecer” (HANSEN e MOWEN, 2001, p.271).

Para Eldenburg e Wolcott (2007, p.388) o sistema base zero “encoraja os gerentes a

cortar os custos e aumentar a qualidade, porém tem a desvantagem de ser um procedimento demorado, cujos benefícios talvez possam não justificar o tempo extra demandado”. Notam-se rígidas críticas quanto à utilização desse processo orçamentário, pois se justifica que o tempo consumido não atende às necessidades de controle gerencial no transcorrer das operações da organização.

2.3.7 Comportamento humano e orçamento

Conforme abordado anteriormente em item específico, Hope e Fraser (2001) aprofundaram as pesquisas sobre a metodologia orçamentária denominada *beyound budgeting*, traçando princípios e as principais características da abordagem orçamentária. Um dos pontos relevantes da abordagem relaciona-se ao atingimento das metas pré-estabelecidas pelos indivíduos que compõem os processos operacionais das empresas.

Aspectos como responsabilidade de desempenho, delegação de funções, liderança, motivação e gratificações são princípios defendidos pelos pesquisadores da abordagem *beyound budgeting* (HOPE e FRASER, 2001). Todas essas características relacionam-se diretamente com o comportamento humano dentro das organizações, ponto já discutido anteriormente pela presente pesquisa.

Warren, Reeve e Fess (2008, p.190) afirmam que no processo orçamentário, são estabelecidas diferenciadas metas empresariais, tanto individuais, quanto de equipe. Quando as metas orçadas forem inatingíveis, facilmente atingíveis ou gerar conflitos entre empresa e objetivos dos empresários, a organização poderá sofrer problemas de comportamento humano. São as denominadas metas conflitantes.

Segundo os autores, meta conflitante “é uma situação em que os interesses individuais são diferentes dos objetivos da empresa” (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.191). Esse fato ocorre quando os responsáveis pelas diferentes atividades das empresas estabelecem metas individuais aos colaboradores que conflitam com o objetivo geral da organização. Para tanto, o comportamento humano organizacional pode sofrer algumas alterações não benéficas ao desenvolvimento da empresa.

Hansen e Mowen (2001, p.266) classificam os efeitos positivos e negativos do orçamento no comportamento como congruência de objetivos e comportamento disfuncional. Segundo os autores a congruência de objetivos ou alinhamento das metas individuais com as

organizacionais ocorre quando “[...] as metas de gestores individuais estão alinhadas com as metas da organização e o gestor tem o ímpeto de atingi-las” (HANSEN e MOWEN, 2001, p.266). Já o comportamento disfuncional é condicionado ao conflito entre as metas traçadas pela empresa e os objetivos pessoais estipulados pelo indivíduo.

Em contrapartida, quando metas estabelecidas no planejamento estratégico e desenvolvimento dos orçamentos são atingidas, autores como Hope e Fraser (2001) afirmam que os indivíduos envolvidos no processo necessitam ser gratificados para que a motivação agregue características positivas no comportamento organizacional. Frezatti (2007, p.107) comenta sobre o objetivo da abordagem apresentada pelos autores, quanto aos aspectos motivacionais e de gratificação como “[...] reduzir o que os autores chamam de ‘jogo orçamentário’, no sentido de atingir metas fixas a todo custo, inclusive abrindo mão de princípios éticos”.

Os *budget games* ou jogos orçamentários são processos de orçamentos paralelos que as organizações mantêm com a finalidade de motivar os gerentes e responsáveis pelas atividades diferenciadas da empresa. Warren, Reeve e Fess (2008, p.191) afirmam que vários problemas no processo orçamentário podem ser parcialmente superados pela separação do orçamento em componentes de planejamento e incentivo, conceituado como os jogos orçamentários. Os autores complementam ainda que “muitas empresas têm processos orçamentários paralelos, um para planejamento dos recursos e outro, mais desafiante, para motivar os gerentes” (WARREN, REEVE e FESS, 2008, p.191).

Um dos pontos negativos avaliados na dimensão comportamental do orçamento direciona-se justamente à ausência, em determinados momentos, de atitudes éticas por parte dos indivíduos que objetivam atingir as metas pré-estipuladas. Nesse aspecto específico fica evidente que os incentivos monetários podem, muitas vezes, estimular práticas de conduta questionáveis, gerando desconforto e alterações de comportamento nos indivíduos os quais participam dos objetivos traçados pelo planejamento e orçamento.

Blocher *et al* (2007, p.246) afirmam que as questões éticas permeiam todos os aspectos do orçamento. Segundo os autores, “os funcionários podem quebrar o código de ética se a empresa falhar em implantar medidas preventivas para desencorajar a redução da expectativa de desempenho no orçamento”. Tanto na busca por atingir as metas, quanto os objetivos sejam alcançados de modo notório, os aspectos comportamentais e éticos dos indivíduos são alterados em função do orçamento.

Conforme afirmam Hansen e Mowen (2001, p.267) “um sistema orçamentário robusto motiva o comportamento congruente com os objetivos”. Quando atingidas as metas pré-

estabelecidas, os incentivos financeiros são um meio utilizado para gratificar e motivar aqueles que participaram do processo. Para os autores “as empresas mais bem-sucedidas enxergam as pessoas como seu ativo mais importante” (HANSEN e MOWEN, 2001, p.267). Ou seja, o incentivo pessoal é ainda uma ferramenta estratégica com a finalidade de alcançar as metas planejadas e orçadas.

Além dos aspectos comportamentais nas práticas orçamentárias das organizações, ocorrem também os reflexos culturais nos processos da empresa. Conforme já abordado, o presente estudo objetiva analisar as influências culturais e comportamentais das organizações no que tange as práticas orçamentárias desenvolvidas.

2.3.8 Infometria das pesquisas em Orçamento Empresarial no Brasil

Assim como o levantamento infométrico das pesquisas realizadas sobre o tema cultura organizacional, a busca pelo nível de publicações sobre o tema orçamento empresarial torna-se relevante ao contexto da presente pesquisa. A identificação do estado da arte de algumas linhas de estudos é indispensável à verificação das possibilidades e elaboração de novos projetos de exploração de temas variados. O objetivo dos trabalhos infométricos é levantar de modo informativo e quantitativo todas as publicações acerca de linhas que são objetos de aprofundamento e dedicação por parte de diferenciados autores.

Leite (2008, p.99) desenvolveu pesquisa direcionada às práticas orçamentárias em empresas do Sul do Brasil. Um dos pontos analisados foi o levantamento do estado da arte do tema orçamento. Para tanto, a autora desenvolveu levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006, baseando-se em dados de trabalhos acadêmicos elaborados nos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis de instituições tanto públicas quanto privadas no Brasil, extraídas das bases de dados da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) do Ministério da Educação e Cultura (MEC). De acordo com Leite (2008, p.100),

A técnica utilizada para a coleta de dados foi a de pesquisa documental e teve como fonte os relatórios disponibilizados pelas instituições que continham as seguintes informações: títulos dos trabalhos, classificação em dissertação ou tese, nome do autor, ano de defesa, entre outros dados.

Das dissertações e teses pesquisadas pela autora, foram selecionadas cinco subáreas de avaliação da administração: Ciências Contábeis, Ciências Contábeis e Atuariais, Contabilidade, Controladoria e Controladoria e Contabilidade (LEITE, 2008, p.100). Conforme o levantamento desenvolvido, entre os períodos de 1995 a 2006 foram defendidas 1257 dissertações relacionadas aos programas de pós graduação *stricto sensu* nível mestrado em Ciências Contábeis, onde a quantidade de 27 das mesmas abordavam o tema orçamento, o que representa um percentual de 2,15%. Em relação às teses de doutorado em Ciências Contábeis, apenas 1 aborda o tema orçamentário, percentualmente representado por 0,89%. Ressalta-se que após a pesquisa da autora, houve a defesa de mais 1 tese de doutorado específica ao tema.

Nota-se por meio da pesquisa da autora (LEITE, 2008) que o tema orçamento é ainda pouco explorado de modo aprofundado nos estudos brasileiros. Seja no contexto privado ou na área pública, a prática orçamentária é uma importante ferramenta de auxílio às tomadas de decisões pelos gestores. Destaca-se também pela pesquisa da autora, que o objeto do presente estudo é inédito ao relacionar o tema orçamento com a cultura organizacional e os possíveis reflexos dentro de um contexto específico de análises.

Diante do contexto analisado, foram apresentadas as principais idéias que abordam os temas cultura e comportamento organizacional, bem como as principais referências sobre a prática orçamentária dentro do contexto da contabilidade gerencial. A próxima etapa da pesquisa dedica-se à caracterização metodológica do estudo e como todos os conceitos abordados no referencial teórico formarão os resultados e objetivos estipulados na etapa inicial.

3. METODOLOGIA

De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p.37), “o objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa”. Ainda segundo os autores, a metodologia pode ser observada sob duas típicas vertentes: a epistemologia e a sociologia do conhecimento.

A epistemologia da pesquisa volta-se à teoria do conhecimento e relaciona-se diretamente com os procedimentos utilizados neste processo. A sociologia do conhecimento busca, por meio do desenvolvimento das pesquisas, o auxílio e as ferramentas necessárias ao aprimoramento das relações sociais humanas por meio das ciências (MARTINS e THEÓPHILO, 2007, p.37).

Para Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p.76) a metodologia da pesquisa caracteriza-se pelo delineamento da estrutura do trabalho desenvolvido com o objetivo de obter as respostas finais aos objetivos propostos na etapa introdutória (Figura 8). Os autores afirmam ainda que nas Ciências Contábeis, não há um tipo de delineamento particular, porém encontram-se variados tipos de pesquisas que melhor se adaptem às investigações de problemas propostos (RAUPP e BEUREN *in* BEUREN, 2004, p.76).

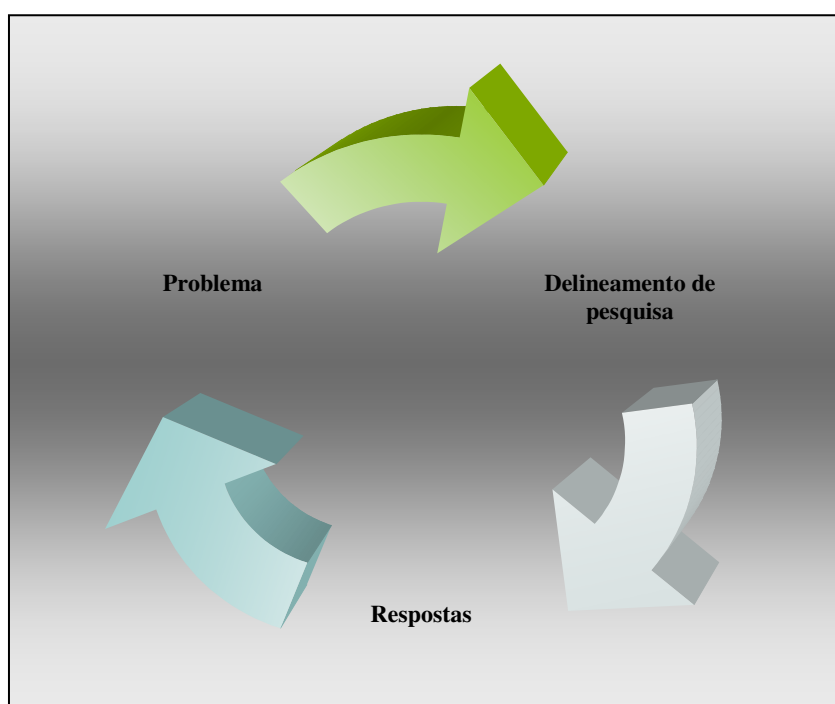


Figura 8 – Delineamento da pesquisa.
Fonte: adaptado de Raupp e Beuren (2004, p.77).

De modo direto, a metodologia corresponde a um detalhamento de como a pesquisa será desenvolvida, incluindo as técnicas, instrumentos e procedimentos que serão adotados à execução da pesquisa. Demo (1995, p. 11) trata a metodologia de uma pesquisa como “[...] o estudo dos caminhos, dos instrumentos usados para se fazer ciência. É uma disciplina instrumental a serviço da pesquisa [...]”. De modo específico, a metodologia é contextualizada como os instrumentos necessários à execução de um trabalho científico. Richardson (2007, p.22) afirma que os aspectos metodológicos “[...] são os procedimentos e regras utilizadas por determinado método”.

A presente pesquisa abordou nos aspectos introdutórios a formulação do problema, os objetivos gerais e específicos, as hipóteses, a delimitação do estudo, a justificativa e, por fim, a estrutura da dissertação. Cada ponto foi abordado especificamente de modo a construir, inicialmente, os caminhos e finalidades da pesquisa. Na segunda etapa, verificou-se o estado da arte dos temas trabalhados no estudo, ou seja, foram explorados e desenvolvidos conceitos relacionados à cultura, comportamento e mudança organizacional, bem como os principais tópicos acerca da prática orçamentária.

Conforme relacionada por diferentes autores como Martins e Theóphilo (2007), Raupp e Beuren (2004), Demo (1995), o principal objetivo da metodologia de uma pesquisa é direcionar todos os procedimentos que envolvam sua construção quanto ao método utilizado, finalidade e objetivos, procedimentos técnicos ou delineamento, abordagem do problema, população/universo e amostragem, coleta, análise e interpretação de dados, entre outros aspectos. O presente capítulo objetiva construir de modo claro e detalhado toda a metodologia da pesquisa científica.

3.1 QUANTO AO MÉTODO

As pesquisas científicas dos diferentes ramos de conhecimento necessitam de métodos, ou seja, caminhos para os objetivos propostos serem alcançados. Para Marconi e Lakatos (2004, p. 46) o método é “o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo [...], traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Para Beuren (2004, p. 30) o método é o ordenamento que se deve auferir aos diferentes processos necessários para alcançar determinado fim estabelecido ou um objetivo

esperado. A mesma autora ainda aborda o método científico como um traço característico da ciência aplicada.

Segundo Trujillo (1974, p. 24) *apud* Marconi e Lakatos (2004, p. 44):

Método é a forma de proceder ao longo de um caminho. Na ciência os métodos constituem os instrumentos básicos que ordenam de início o pensamento em sistemas, traçam de modo ordenado a forma de proceder do cientista ao longo de um percurso para alcançar um objetivo.

Martins e Theóphilo (2007, p.37) tratam o método científico como uma sequência de fases propostas por Galileu:

- Clara formulação e análise do problema.
- Tentativa de obtenção de um modelo simplificado.
- Observação (teste do modelo).
- Apresentação de uma possível solução.
- Dedução de conseqüências (da solução proposta).
- Controle das conseqüências (teste da solução).
- Implementação da solução.

Em uma visão ampliada das fases propostas por Galileu e voltada à presente pesquisa, observa-se que os itens foram e serão seguidos, dando uma sequência lógica à metodologia proposta. O capítulo 1 da pesquisa trouxe a formulação detalhada e clara do problema (fase 1), por meio do objetivo geral, objetivos específicos (fase 2), hipóteses, delimitação e justificativa da pesquisa (fases 3, 4 e 5). O controle das conseqüências (fase 6) e implementação da solução (fase 7) serão realizados no capítulo 4 da pesquisa, onde os resultados e análises da implementação da metodologia serão desenvolvidos.

Marconi e Lakatos (2004, p. 90-91) classificam os métodos de pesquisa específicos às ciências sociais como: a) método indutivo – “cuja aproximação dos fenômenos caminha geralmente para planos cada vez mais abrangentes, indo das constatações mais particulares às leis e teorias (conexão ascendente)”; b) método dedutivo – “que, partindo das leis e teorias, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente)”; c) método hipotético-dedutivo – “origina-se da percepção de uma lacuna nos conhecimentos, acerca da qual formula hipóteses e, pelo processo de inferência dedutiva, testa a predição da ocorrência de fenômenos abrangidos pela hipótese”; e d) método dialético – “penetra o mundo dos fenômenos tendo em vista sua ação recíproca, da contradição inerente ao fenômeno e da mudança dialética que ocorre na natureza e na sociedade”.

De acordo com os conceitos abordados no presente estudo, o mesmo é classificado quanto ao método como hipotético-dedutivo. A partir das hipóteses formuladas na etapa introdutória da pesquisa, bem como da aplicação teórica e conceitual trabalhadas na etapa de estudo do estado da arte dos temas, objetivar-se-á por meio de levantamento de dados, o teste das hipóteses prescritas com a finalidade geral de verificação das influências culturais nas práticas de orçamento junto às organizações.

Para Marconi e Lakatos (2004, p.72) o autor idealizador do método hipotético-dedutivo, colocando em dúvida o indutismo, foi Karl Raymund Popper. De acordo com as autoras, Popper defendia o valor do conhecimento racional, desde que as teorias correspondessem à realidade vivenciada e que o processo investigatório era dividido em três momentos distintos: problema, solução proposta consistindo numa conjectura ou nova teoria e, testes de falseamento (MARCONI e LAKATOS, 2004, p.74).

A característica hipotético-dedutiva da pesquisa é contextualizada por meio das hipóteses previamente construídas na introdução da dissertação. O teste das mesmas será desenvolvido com base aos conceitos aprofundados no referencial teórico e utilização de análise e interpretação de todos os dados coletados no processo de obtenção dos mesmos para levantamento das observações conclusivas.

3.2 IDENTIFICAÇÃO DO TIPO DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

O objetivo geral, bem como os objetivos específicos do presente estudo foram identificados na etapa introdutória. Diante do contexto, o objetivo geral da pesquisa visa identificar a relação dos temas cultura organizacional e orçamento em empresas privadas do sul do país. Desse modo, faz-se necessário a identificação e classificação do tipo de pesquisa no que tange à finalidade e objetivos gerais do trabalho. Para tanto, são analisados conceitos que direcionam a metodologia quanto ao tipo de pesquisa utilizado.

Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p.80) classificam as tipologias de pesquisas aplicáveis à contabilidade quanto aos objetivos sob três aspectos específicos: exploratória, descritiva e explicativa. Cooper e Schindler (2003, p.128) classificam o planejamento da pesquisa sob os aspectos exploratórios, descritivos e causais. Sampieri, Collado e Lucio (2006, p.100) acrescentam ainda a classificação correlacional como delineamento dos estudos.

A pesquisa descritiva quanto aos objetivos é caracterizada por meio da coleta de dados

e interesse na descrição de determinada população ou universo sem interferência por parte do pesquisador. Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p.81) definem a pesquisa descritiva como um estudo intermediário entre as classificações exploratórias e explicativas, pois a mesma não possui a preliminariedade da primeira, nem o aprofundamento da segunda, sendo que o significado de descrição apóia-se na identificação, relato e comparação.

Gil (1999, p. 44) define como “[...] descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados”. Ou seja, por meio de uma população existente, verifica-se uma ou mais características existentes por meio da coleta e análise dos dados relevantes e necessários ao desenvolvimento.

Para Cooper e Schindler (2003, p.142) os objetivos dos estudos causais são descobrir o efeito que uma variável possui sobre outras ou por qual motivo certos resultados são obtidos. De acordo com os autores, o conceito de causalidade “é baseado na lógica do teste de hipóteses que, por sua vez, produz conclusões indutivas” (COOPER e SCHINDLER, 2003, p.142). No mesmo sentido do estudo causal, Sampieri, Collado e Lucio (2003, p.104) definem o objetivo do estudo correlacional como “avaliar a relação entre duas ou mais variáveis ou conceitos”. Ou seja, o estudo correlacional analisa uma variável em relação direta a outras variáveis estipuladas.

Diante dos conceitos abordados, a identificação do tipo da presente pesquisa quanto à finalidade e aos objetivos gerais, é classificada como descritiva, causal e correlacional. A classificação descritiva relaciona-se à descrição das características específicas à população selecionada, cujo intuito principal é relacionar as caracterizações de cultura organizacional com as práticas orçamentárias empresariais. O estudo causal é identificado pela lógica posterior do teste das hipóteses pré-estabelecidas. Por fim, a classificação correlacional é destacada pelo fato da análise das relações entre as variáveis classificatórias de cultura organizacional com as variáveis independentes de prática orçamentária.

3.3 PROCEDIMENTOS TÉCNICOS OU ESTRATÉGIAS DA PESQUISA

A definição da estratégia de pesquisa a ser utilizada pode ser entendida como uma das tarefas mais complexas do desenvolvimento do tema. A necessidade de leitura das diferentes abordagens de vários autores torna-se imprescindível ao entendimento dos procedimentos

técnicos e delineamento da pesquisa. Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p.83) afirmam que “os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados”.

Martins e Theóphilo (2007, p.53) denominam os procedimentos técnicos utilizados como o *design* da pesquisa científica. Segundo os autores, o *design* é compreendido como o delineamento, planejamento, esboço ou desenho sob o qual o estudo é desenvolvido. Os mesmos consideram ainda que, o termo mais apropriado para caracterizar os procedimentos técnicos do estudo é a estratégia da pesquisa (MARTINS e THEÓPHILO, 2007, p.53).

De acordo com Gil (1999, p.65) “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados”. Ou seja, dentro dos aspectos metodológicos de investigação, o autor afirma que a coleta de dados é o principal componente para o desenvolvimento do estudo e conclusão das informações a serem identificadas.

Martins e Theóphilo (2007, p.54-81) classificam as principais estratégias ou delineamentos na condução das pesquisas científicas: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa experimental, pesquisa quase-experimental, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação, pesquisa etnográfica, construção de teoria, discurso do sujeito coletivo, pesquisa de avaliação, proposição de planos e programas, pesquisa diagnóstico e, por fim, pesquisa historiográfica.

Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p.83) definem as tipologias de pesquisa quanto aos procedimentos em: estudo de caso, pesquisa de levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa participante e pesquisa experimental. Diante das possibilidades de classificação estratégicas da pesquisa, o presente estudo é identificado sob os contextos abordados como uma pesquisa bibliográfica e de levantamento ou *survey*.

Para Cervo e Bervian (2002, p.55) a pesquisa bibliográfica é capaz de explicar um problema por meio dos referenciais teóricos publicados em documentos. Os autores afirmam ainda que a pesquisa bibliográfica pode ser realizada de modo individualizado ou como parte de pesquisa descritiva, utilizando as contribuições culturais e científicas passadas sobre um determinado tema, assunto ou problema (CERVO e BERVIAN, 2002, p.55).

A pesquisa bibliográfica sob a análise de Martins e Theóphilo (2007, p.54) é definida como “[...] um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente – análise teórica – ou como parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo”. De modo individual ou na forma complementar os autores identificam a relevância da pesquisa bibliográfica.

Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p.87) afirmam que no contexto contábil de pesquisas científicas, a pesquisa bibliográfica “está sempre presente”. Ou seja, principalmente em pesquisas descritivas, o referencial bibliográfico explorado pelas publicações em periódicos, anais de congressos, livros, monografias, teses, dissertações, entre outros, forma a estrutura necessária ao desenvolvimento coerente e completo dos estudos realizados.

Na presente pesquisa, a classificação bibliográfica é evidenciada na segunda etapa e identificada como o referencial teórico proposto. Sob a análise de diferentes e relevantes conceitos de variados autores, foi possível construir conhecimento e informações acerca dos temas: cultura organizacional, comportamento organizacional, contabilidade gerencial e prática orçamentária em empresas privadas.

A pesquisa bibliográfica do presente estudo fundamentou-se nas análises de livros, artigos em periódicos, anais de congressos e eventos científicos, dissertações e teses de autores do contexto nacional, bem como do contexto internacional de publicação científica. Os mesmos ofereceram base suficiente à construção do referencial teórico que abordou os temas supra mencionados.

Na segunda classificação da pesquisa como levantamento ou *survey*, Martins e Theóphilo (2007, p.60-61) afirmam que o principal objetivo dessa caracterização é “responder a questões acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da maneira como ocorrem em situações naturais”. Identifica-se um universo ou população específicos ao estudo e por meio de instrumentos de coleta de dados, extraem-se informações com a finalidade de análises e construção de conhecimento sobre o tema abordado.

Sobre as pesquisas de levantamento, Gil (1999, p.70) afirma que:

[...] se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Na presente pesquisa há a classificação de levantamento ou *survey*, pois foi realizada coleta de dados junto às empresas identificadas na edição “300 Mais do Sul” do anuário Expressão, o qual relaciona em conjunto com a Fundação Getúlio Vargas – FGV as maiores empresas, mais rentáveis e as que mais cresceram em 40 setores específicos do ano de 2006. Ressalta-se que a edição utilizada da Revista Expressão foi publicada no ano de 2007. As especificidades quanto aos instrumentos utilizados para o coleta e levantamento de dados, bem como a população, universo e amostra selecionados na pesquisa serão abordados na

seqüência do desenvolvimento da metodologia.

3.4 QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

No processo de construção de pesquisas científicas, observou-se que a questão de pesquisa direciona à problematização a qual deve ser respondida pelo estudo desenvolvido. O problema de pesquisa pode ser abordado, segundo a literatura metodológica, sob duas principais classificações: avaliação qualitativa e avaliação quantitativa. As duas tipologias necessitam de conceituação e comparação ao melhor entendimento classificatório relacionado à abordagem do problema.

Marconi e Lakatos (2004, p.269) afirmam que, em comparação, a metodologia qualitativa difere do método quantitativo não só pela ausência de empregabilidade de instrumentos estatísticos, mas também pelo modo de coleta e análise dos dados. As autoras afirmam ainda que a pesquisa qualitativa “[...] preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento” (MARCONI e LAKATOS, 2004, p.269).

Para Martins e Theóphilo (2007, p.136) a pesquisa qualitativa na exploração científica “[...] é conhecida como pesquisa naturalística, uma vez que para estudar um fenômeno relativo às ciências humanas e sociais é necessário que o pesquisador entre em contato direto e prolongado com o ambiente no qual o fenômeno está inserido”. A metodologia qualitativa não é passível de análise estatística, pois o foco principal é condicionado às análises investigativas como, por exemplo, do comportamento humano.

A origem da metodologia qualitativa nas pesquisas científicas advém das práticas utilizadas pela Antropologia, que possui como objeto de estudo o homem e sua evolução por meio do tempo. Mais tarde, a pesquisa qualitativa estende-se à Sociologia, Psicologia, Educação, Saúde, entre outras ciências específicas. A expansão é justificada pelo fato das pesquisas, em certo momento, coletarem dados não quantificáveis e sim interpretáveis (MARCONI e LAKATOS, 2004, p.270).

Para Richardson (2007, p. 80) “[...] os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Neste sentido, a mensuração ou quantificação dos dados perde relevância à interpretação dos mesmos para a formação de conceitos e informações almejadas.

O método qualitativo visa descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos (RICHARDSON, 2007, p. 80).

Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p. 92) destacam que:

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Em contrapartida ao entendimento da metodologia qualitativa, a pesquisa quantitativa é passível de mensuração estatística de dados coletados sob amostrar em populações ou universos determinados. O emprego de instrumentos estatísticos é observado tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Desse modo, verifica-se a melhor ferramenta para quantificação de dados e transformação dos mesmos em informações relevantes à construção de conhecimento científico.

De acordo com Marconi e Lakatos (2004, p.268) no método quantitativo de pesquisa os estudiosos “valem-se de amostras amplas e de informações numéricas, enquanto que no qualitativo as amostras são reduzidas, os dados são analisados em seu conteúdo psicossocial e os instrumentos de coleta não são estruturados”. Ou seja, nas pesquisas quantitativas são atribuídas mensurações estatísticas em torno de grandes amostras com dados quantificáveis.

Para Martins e Theóphilo (2007, p.103) a avaliação quantitativa compreende organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados. Os autores afirmam que o tratamento desses dados é desenvolvido por meio de ferramentas estatísticas. Sobre a estatística, de modo específico, os autores afirmam que “[...] é a ciência dos dados – uma ciência para o produtor e o consumidor de informações numéricas. Ela envolve coleta, classificação, sumarização, organização, análise e interpretação dos dados” (MARTINS e THEÓPHILO, 2007, p.103).

Sobre abordagem quantitativa, Richardson (2007, p.70) afirma que a mesma é caracterizada pela quantificação na coleta de informações, no tratamento por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, até as mais complexas. Ressalta-se que o tratamento estatístico adequado na metodologia quantitativa é específico ao desenvolvimento de cada

pesquisa, necessitando da observação de variados aspectos que compõem o contexto.

Raupp e Beuren *in* Beuren (2004, p. 93) afirmam que a pesquisa quantitativa é relevante na garantia de precisão de resultados, evitando assim distorções nas análises e interpretações de dados. A abordagem quantitativa é bastante utilizada em estudos descritivos que relacionem variáveis necessárias à verificação de fenômenos.

Sob o ponto de vista de todos os conceitos explorados acerca das avaliações quanto à abordagem do problema, identifica-se que a presente pesquisa é classificada como um estudo qualitativo e quantitativo. Na descrição da cultura organizacional das empresas analisadas, utilizou-se a adaptação do modelo qualitativo *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996).

O modelo teórico conhecido por *Competing Value Model* ou Modelo dos Valores Competitivos - CVM tem como objetivo a identificação do tipo de cultura organizacional analisada por meio da mensuração qualitativa da cultura de uma organização em suas estruturas de valores e características comportamentais. Conforme o quadrante estabelecido no modelo, a cultura organizacional pode ser diagnosticada e identificada. São as culturas grupais, inovativas, racionais e hierárquicas. Desse modo, classifica-se com base na adaptação do modelo citado, sob o aspecto qualitativo, a cultura organizacional das 300 maiores empresas do sul do Brasil. Na seqüência, a relação entre a caracterização qualitativa de cultura organizacional é relacionada quantitativamente com as práticas orçamentárias.

Quanto à abordagem do problema, a classificação quantitativa da pesquisa relaciona-se à utilização de tratamento estatístico junto aos dados coletados por meio de questionário com o emprego das técnicas de análise multivariada de dados, testes estatísticos univariados e análise de regressão logística. Os instrumentos de coleta, análise e interpretação de dados serão tratados de modo específico nos itens a seguir.

3.5 COLETA, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Após as caracterizações metodológicas abordadas, cabe a identificação de modo específico em relação à coleta, análise e interpretação dos dados. Nestes aspectos, relacionam-se os critérios de seleção da população, universo e amostra, bem como o modo como os dados da pesquisa foram coletados. O *Competing Value Model* de Quinn e Cameron (1996), conforme especificado anteriormente é utilizado na caracterização de cultura organizacional

de acordo com os quadrantes estabelecidos no modelo e será explorado de modo direto na presente etapa metodológica.

As abordagens qualitativas e quantitativas do problema de pesquisa são evidenciadas a fim de estabelecer os critérios adotados nas etapas de coleta, análise e interpretação dos dados. Os instrumentos e ferramentas utilizados na construção do estudo direcionam a consecução dos objetivos pré-estabelecidos na etapa introdutória da pesquisa. Os resultados alcançados visam obter o objetivo geral e objetivos específicos diante da delimitação do estudo e identificar possíveis linhas exploratórias para pesquisas futuras.

3.5.1 População / universo e amostra

Esta etapa da pesquisa objetiva demonstrar as características relacionadas à população ou universo selecionados para a realização do estudo científico. Para tanto, são abordados variados conceitos sobre população, universo e amostra científica com a finalidade principal de caracterizar a escolha específica. Colauto e Beuren *in* Beuren (2004, p.118) afirmam que a população ou universo em uma pesquisa relaciona-se à totalidade de elementos distintos que possuem certa paridade nas características definidas para determinado estudo.

Martins (2002, p.43) corrobora sobre a caracterização da população como a classificação dos sujeitos que serão objeto de estudo. O autor salienta ainda que o sujeito pode ser uma unidade física como também o próprio indivíduo, ou seja, a unidade pesquisada deve ser precisamente definida (MARTINS, 2002, p.43).

Gil (1999, p. 99) define a população ou universo como “um conjunto definido de elementos que possuem determinadas características”. Definem-se quem são os elementos que compõem a população por, pelo menos, uma característica semelhante entre os mesmos. A escolha do universo ou população é desenvolvida pelo pesquisador, sendo necessária visualização dos principais objetivos da pesquisa e do contexto o qual é almejado para as análises específicas.

Toma-se como objetivo principal responder a uma ou mais problemáticas, de modo delimitado, tomando como base algum tipo de coleta de dados. A mesma é direcionada aos elementos que se deseja conhecer e explorar com a finalidade de resposta a questionamentos construídos. Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 20) define a população como “a totalidade dos elementos que possuem em comum determinadas características de interesse

para uma pesquisa.”

Hair Jr. *et al* (2005, p.239) definem que os objetivos e escopo do estudo são essenciais na definição da população alvo que será pesquisada. Para os mesmos, a população alvo é o grupo completo de objetos ou elementos relevantes para a construção do estudo, ou seja, a relevância é condicionada às informações que esses elementos possuem sobre a proposta estipulada pela pesquisa (HAIR JR. *et al*, 2005, p.239).

Para Marconi e Lakatos (2001, p.108) o universo ou população são conceituados como o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentem pelo menos uma característica em comum. Sobre a delimitação do universo ou descrição da população, as autoras afirmam que as mesmas explicitam que pessoas, coisas ou fenômenos serão pesquisados, de modo a enumerar suas características comuns (MARCONI e LAKATOS, 2001, p.108).

Laville e Dionne (1999, p.168) contextualizam que a importância dos documentos nas pesquisas não descarta todo recurso direto às pessoas, pois estas se mostram freqüentemente a fonte melhor adaptada às necessidades de informação do pesquisador. Desse modo, isso leva a algumas considerações sobre a escolha dessas pessoas que serão observadas ou interrogadas, selecionando, às vezes, alguns indivíduos, ou então populações inteiras, ou ainda partes dessas (LAVILLE e DIONNE, 1999, p.168). A afirmação dos autores remete à relevância da população escolhida ao estudo científico, onde os elementos, no caso específico citado, seriam as pessoas participantes da etapa de coleta de dados.

Martins e Theóphilo (2007, p.104) definem que no pólo quantitativo de pesquisa, a estatística inferencial é o método que torna possível a estimação de características de uma população baseadas nos resultados amostrais. Para tanto, os autores definem uma população como a totalidade de itens, objetos ou pessoas que são considerados em um estudo científico (MARTINS e THEÓPHILO, 2007, p.104).

Desse modo, na finalidade de atingir os objetivos estabelecidos, a presente pesquisa tem sua população caracterizada pelas empresas classificadas como as “300 Mais” da região sul do Brasil, compreendendo os Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A classificação das 300 maiores empresas da região sul do Brasil é desenvolvida anualmente pela Revista Expressão em parceria com a Fundação Getúlio Vargas – FGV. Ressalta-se ainda que a edição utilizada foi publicada no ano de 2007, com base nas informações econômicas, financeiras e sociais das empresas relativas ao exercício de 2006.

O anuário Expressão “as mais do sul” 2007 apresenta as maiores empresas, as que mais venderam, as mais rentáveis e as que mais cresceram em 40 setores distintos da economia sul brasileira. Além dos dados especificados como base às informações do anuário,

o mesmo traz a análise do comportamento das vendas e das margens setor a setor e do conjunto, dentre vários outros dados. As 300 empresas (Apêndice 1) tomadas como base à construção da pesquisa são relacionadas pelos setores econômicos abordados no Quadro 7 a seguir.

Quadro 7 – Classificação das “300 Mais” por setores.

Setor		Quantidade	Setor		Quantidade
1	Cooperativas Agroindustriais	31	21	Tecnologia e Automação	5
2	Alimentos	29	22	Logística e Armazenagem	5
3	Energia e Gás	25	23	Móveis	5
4	Comércio Varejista	20	24	Concessionárias de Rodovias	5
5	Metalurgia	16	25	Saneamento	4
6	Têxtil e Confecções	14	26	Plástico e Borracha	4
7	Serviços de Saúde	12	27	Cerâmica	4
8	Máquinas e Equipamentos	10	28	Telecomunicações	3
9	Química	10	29	Serviços Diversos	3
10	Celulose e Papel	9	30	Eletroeletrônicos	3
11	Autopeças	9	31	Calçados e Componentes	3
12	Comércio Atacadista e Exterior	8	32	Montadoras de Ônibus	2
13	Bebidas	7	33	Material de Transporte	2
14	Construções e Engenharia	7	34	Transporte de Cargas	2
15	Petróleo e Petroquímica	6	35	Máquinas e Implementos Agrícolas	2
16	Madeira	6	36	Farmácia, Higiene e Cosméticos	2
17	Editoras, Gráficas e Comunicação	6	37	Mineração	2
18	Transporte Coletivo	6	38	Montadoras de Automóveis	1
19	Fumo	5	39	Provedores de Internet	1
20	Siderurgia	5	40	Couros e Peles	1
TOTAL		241	TOTAL		59
TOTAL DE EMPRESAS = 300					

Fonte: elaborado pelo autor.

Após a caracterização da população abordada na pesquisa, Martins (2002, p.43) afirma que a amostra representa um subconjunto da população. Na construção de uma pesquisa científica, a possibilidade de exploração da população total selecionada remete o preciso conhecimento das variáveis analisadas. É o censo, o qual envolve a totalidade na coleta de dados de todos os membros de uma população. Para tanto, nem sempre é possível explorar tal totalidade de uma população, por variados motivos relacionados, às vezes, pela impossibilidade do pesquisador e, em alguns momentos, pela impossibilidade dos participantes. Por esse motivo, a amostra é condicionada à representatividade de um todo, ou seja, de parte de uma população estudada.

Hair Jr. *et al* (2005, p.237) conceituam a amostra como um “subconjunto relativamente pequeno de uma população”. Marconi e Lakatos (2001, p.108) afirmam que a amostragem ocorre quando a pesquisa não é censitária, ou seja, não abrange a totalidade dos componentes do universo ou população, surgindo a necessidade de investigar apenas uma

parte dos elementos que a compõem. As autoras comentam ainda que o principal problema de uma amostragem é escolher uma parte representativa possível do todo. “O conceito de amostra é que a mesma constitui uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo.” (MARCONI e LAKATOS, 2001, p.108).

Entre as caracterizações de amostragem, classificam-se as probabilísticas e não probabilísticas. Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 24) classificam os tipos de amostras de acordo com o Quadro a seguir:

Quadro 8 – Tipos de amostras.

Tipos de amostras	
Probabilísticas	Não probabilísticas
Aleatória Simples	Por Conveniência
Sistemática	Por Julgamento
Estratificada	Por Quotas
Por Conglomerado	

Fonte: Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 24).

Para Hair Jr. *et al* (2005, p.241) na amostragem probabilística a seleção de elementos é baseada em algum procedimento aleatório que lhe dá uma chance conhecida de serem selecionados, minimizando a tendenciosidade de seleção. Laville e Dionne (1999, p.170) denominam a amostragem probabilística como probabilista e a conceituam como uma amostra composta a partir de uma escolha ao acaso, tendo todos os elementos da população uma chance real e conhecida de serem selecionados.

As amostras probabilísticas são classificadas por Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 24) como: aleatória simples, sistemática, estratificada e por conglomerado. Segundo o autor, a amostragem aleatória simples (2004, p.25): “é aquela em que todos os elementos da população têm igual probabilidade de ser selecionados para compor a amostra”. Martins e Theóphilo (2007, p.105) corroboram no mesmo sentido afirmando que a amostragem probabilística aleatória simples na seleção de um particular indivíduo, ou objeto, não afetam a probabilidade de escolha de outro elemento.

Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 33) conceitua a amostragem sistemática como uma variação da aleatória simples por meio de extração sistemática. O mesmo autor define a amostragem probabilística estratificada como a segmentação da população pesquisada em estratos (MEGLIORINI *in* CORRAR e THEÓPHILO, 2004, p.34). Por fim, a

amostragem probabilística por conglomerado, de acordo com Hair Jr. *et al* (2005, p.245), pode ser definida como a amostra por grupos selecionados de modo homogêneo e naturalmente formados, podendo ser vistos como uma população ou sub-população por si próprios.

Em contrapartida as amostras não probabilísticas são definidas por Marconi e Lakatos (2001, p.108) como aquelas que não fazem uso de uma forma aleatória de seleção. Segundo as autoras, este tipo de amostragem “não pode ser objeto de certos tipos de tratamento estatístico, o que diminui a possibilidade de inferir para o todo, os resultados obtidos para a amostra” (MARCONI e LAKATOS, 2001, p.108).

Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 24) classifica as amostras não probabilísticas por conveniência, por julgamento e por quotas. Na amostra por conveniência, os elementos da população ou universo são selecionados conforme sua disponibilidade para o estudo, ou mesmo por conveniência do pesquisador. Hair Jr. *et al* (2005, p.247) conceituam a amostra não probabilística por conveniência como as que envolvem a seleção de elementos que estejam mais disponíveis para tomar parte no estudo e que possam oferecer as informações necessárias.

A amostra por julgamento direciona a escolha dos elementos participantes do estudo pelo pesquisador de modo que se julgue satisfatório à construção do mesmo. Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 44) afirma que este método não permite determinar a magnitude do erro amostral, não recomendado para pesquisas conclusivas. Por fim, a amostra não probabilística por quotas é a metodologia de amostragem a qual se determina antecipadamente o número de elementos ou quotas, com o objetivo de trazer características generalizadas de todas a população pesquisada.

De acordo com os conceitos trazidos, a amostra da presente pesquisa caracteriza-se como não probabilística por conveniência, sendo consideradas para fins de análise as empresas que submeteram suas informações à Revista Expressão. Megliorini *in* Corrar e Theóphilo (2004, p. 44) define a amostragem por conveniência como as que “os elementos da população são selecionados conforme sua disponibilidade para o estudo, ou por conveniência do pesquisador”. O Gráfico 1 demonstra a amostra utilizada na pesquisa.

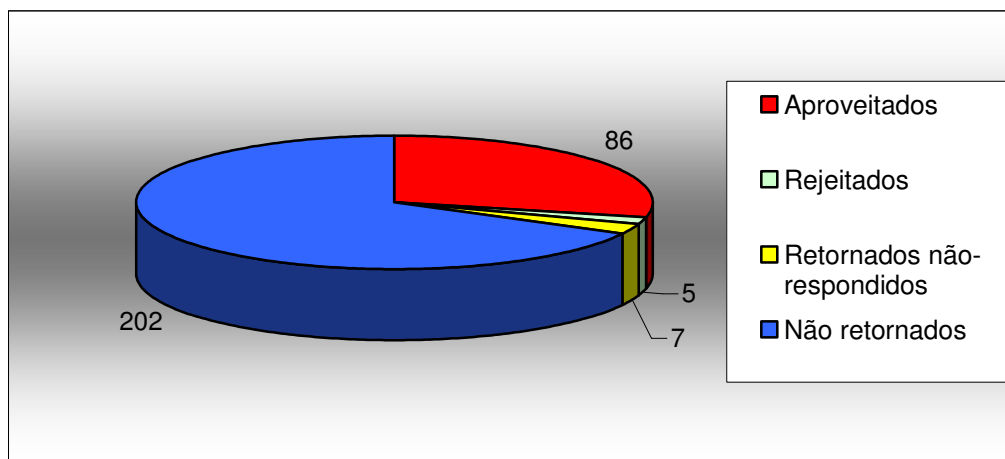


Gráfico 1 – Retornos dos Questionários Eletrônicos.
Fonte: elaborado pelo autor.

A amostra da pesquisa obteve percentual de 28,67% sobre os 100% de questionários eletrônicos enviados. O erro da amostra foi calculado a um valor de 9,12%, demonstrando que a quantidade de retornos foi suficiente para o desenvolvimento das análises necessárias à pesquisa.

3.5.2 Coleta dos dados

Os dados foram coletados após a amostra selecionada por questionário. Os questionários foram elaborados com base no *Competing Value Model* de Quinn e Cameron (1996) descrito, bem como na elaboração de variáveis sobre a prática orçamentária das empresas e foram aplicados aos responsáveis pela gestão de orçamentos das empresas classificadas como as “300 Mais” dos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul.

Para Colauto e Beuren *in* Beuren (2004, p.130) “o questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador”. O modelo utilizado no presente estudo encontra-se desenvolvido no Apêndice 2 do trabalho.

Laville e Dionne (1999, p.175) afirmam que para coletar informações sobre o estudo planejado, o pesquisador pode, segundo a natureza da pesquisa e de suas preocupações, consultar documentos sobre a questão, bem como interrogar os elementos que contextualizam o problema de pesquisa proposto. Colauto e Beuren *in* Beuren (2004, p.128) definem que, tecnicamente, “os instrumentos de pesquisa são entendidos como preceitos ou processos que o

cientista deve utilizar para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados”.

A estruturação do instrumento de pesquisa utilizado no presente estudo é abordada de modo específico nos itens que seguem com o objetivo de melhor compreensão acerca da construção, direcionamento e análise do mesmo. Será abordado o questionário propriamente dito, bem como o *Competing Value Model* e suas adaptações.

3.5.2.1 Instrumento de coleta de dados

Martins e Theóphilo (2007, p.90-91) afirmam que os questionários em uma pesquisa social é um importante e popular instrumento de coleta de dados. Os autores conceituam o questionário como “um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever” (MARTINS e THEÓPHILO, 2007, p.90).

Hair Jr. *et al* (2005, p.157) definem o questionário como um instrumento utilizado no processo *survey* de coleta a análise de dados primários a partir de indivíduos. Segundo os autores, a *survey* é utilizada quando o projeto de pesquisa envolve a coleta de informações de uma grande amostra de elementos. Os mesmos ainda classificam as *surveys* em entrevistas ou coleta de dados eletrônica ou pelo correio (HAIR JR., 2005, p.157). De acordo com a classificação citada, a coleta de dados da presente pesquisa é caracterizada pela *survey* eletrônica onde, após um pré-teste do questionário via email, foi desenvolvido um *link* eletrônico com as informações a serem preenchidas pelos elementos da amostra.

Nogueira (2002) em conjunto com a COPPEAD – Instituto de Pós-graduação e Pesquisa em Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro desenvolveu uma proposta de elaboração de questionários, o qual foi utilizada na construção da ferramenta de coleta de dados da presente pesquisa. Segundo o autor, os questionários são classificados conforme os tipos das questões e a sequência das mesmas (NOGUEIRA, 2002).

Hair Jr. *et al* (2005, p.213) relacionam os principais passos a serem seguidos na criação de um questionário:

- Passo 1: Considerações iniciais
- Passo 2: Esclarecimento de conceitos
- Passo 3: Tipologia de um questionário

- Passo 4: Pré-teste de um questionário
- Passo 5: Administração de um questionário

Os três primeiros passos propostos são desenvolvidos pela relação direta aos objetivos da pesquisa, bem como a utilização de todo o referencial teórico analisado sobre o tema do estudo. A etapa de pré-teste é ponto mais relevante na construção de um questionário. Com base na opinião de elementos que não compõem a amostra da pesquisa, busca-se identificar possíveis pontos falhos para posteriores melhorias na aplicação do questionário.

O pré-teste da presente pesquisa foi elaborado por meio de planilha eletrônica e aplicado a 5 indivíduos relacionados à gestão orçamentária de empresas estabelecidas na cidade de Londrina, Paraná por meio do correio eletrônico dos mesmos. Os objetivos principais do pré-teste foram direcionados à detecção de falhas no instrumento inicial de coleta de dados e à projeção média do tempo necessário ao respondente completar as informações solicitadas.

Após a aplicação e retorno dos mesmos, os dados foram tabulados bem como foram listados os possíveis pontos de melhoria de acordo com a opinião individual de cada respondente. Os resultados possibilitaram os ajustes necessários nos próprios conteúdos das questões e na estrutura do instrumento de coleta de dados.

Finalizada a etapa de pré-teste e as correções necessárias, o questionário foi elaborado por meio de *link* disponibilizado via *web* em uma *home-page* de domínio específico. De acordo com o tema direcionado à cultura organizacional e práticas orçamentárias em empresas da região sul do Brasil, foram desenvolvidas as questões solicitadas no questionário, sendo que o mesmo foi dividido em quatro partes de concentração.

A parte I do questionário foi dedicada aos aspectos relacionados à prática orçamentária das empresas componentes da amostra. Na questão 1 foi questionada periodicidade de elaboração do mesmo, sendo uma questão fechada com as opções: mensal, bimestral, semestral, anual ou outra, onde o respondente tinha possibilidade de especificar em campo específico destinado. A questão 2 teve como objetivo identificar quais os setores específicos da empresa participam do desenvolvimento do orçamento, sendo que entre as opções relacionadas estavam: o setor contábil, o setor financeiro, a diretoria, todos os setores ou a opção outros, onde o respondente poderia descrever quais setores eram responsáveis pelo desenvolvimento do mesmo.

Na questão 3, o respondente deveria selecionar, de modo fechado, qual o principal foco do orçamento empresarial, conforme os conceitos abordados no referencial teórico da

pesquisa. Entre as possibilidades de respostas, relacionavam-se: o foco no planejamento operacional, o foco na avaliação de desempenho, o foco na avaliação das metas traçadas e o foco nas principais estratégias da empresa. Ainda na parte I do questionário on-line, a questão 4 referia-se às possibilidades de gratificação aos responsáveis quando as metas orçamentárias são cumpridas pelos mesmos, sendo que esta, também questão fechada, abria a possibilidade de resposta positiva (sim) ou negativa (não).

A questão 5 da pesquisa direcionou-se à identificação e caracterização da classificação orçamentária da empresa de acordo com o referencial teórico explorado anteriormente. A questão era aberta e classificada pelo respondente em ordem de importância. Entre as 5 opções, destacam-se: o orçamento é projetado nos objetivos da empresa e controlado por meio dos dados contábeis, o orçamento permite remover os dados do mês recém concluído e acrescentar dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte, o orçamento é projetado da estaca zero com justificativa para novos gastos, os recursos do orçamento são projetados para vários níveis de atividade da empresa e o orçamento é projetado de acordo com as necessidades dos processos da empresa.

Também em escala de importância, a questão 6 teve como objetivo principal avaliar os fatores externos que influenciam o orçamento empresarial de acordo com as referências utilizadas. As opções disponibilizadas foram: cenário político, cenário econômico, tecnologia, cenário social, cenário legal, cenário fiscal, ecologia, concorrência, fornecedores e cenário demográfico. Na questão 7 da pesquisa, solicitou-se também em escala de importância, as etapas de montagem do orçamento, sendo que por meio da análise das respostas, verifica-se quais etapas são mais relevantes na construção orçamentária. Entre as opções, conforme a literatura abordou-se: plano de marketing; plano de suprimentos, produção e estocagem; plano de investimentos em ativo permanente; plano de recursos humanos e plano financeiro.

Como questão finalizadora da etapa I, a pergunta 8 direcionou-se para a abordagem das variações orçamentárias na etapa de execução do mesmo. Para isso, foram relacionadas pela escala de importância as seguintes opções de acordo com o referencial teórico: variação por causa de erros de informação; variação por causa de decisões administrativas; variações por decisões não controláveis, embora identificadas; variações cujas causas precisas não tenham sido estabelecidas.

Na etapa II do questionário, foi desenvolvida adaptação do *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996) com a finalidade de identificar a predominância e caracterização da cultura organizacional das empresas respondentes. O modelo será abordado de modo específico no próximo item da presente pesquisa e representa as questões de 9 a 14 do

instrumento utilizado para a coleta de dados.

Como etapa III do questionário, foram identificadas as principais características tanto dos respondentes, quanto da própria empresa. A questão 15 solicitou a idade do respondente, com 5 opções de modo fechado para escolha. Na questão 16 o objetivo foi identificar a função do respondente na empresa, também de modo fechado, com as opções de gerente, diretor, contador, *controller* e outra, onde o mesmo poderia descrever qualquer outra função não relacionada.

A questão 17 foi direcionada à formação acadêmica do respondente e, apesar da característica fechada, a mesma possibilitava a descrição dos cursos específicos em um campo adequado do questionário. Entre as formações de opção, destacam-se: 2º grau completo, superior incompleto, superior completo, pós-graduação e outras possibilidades mais aprofundadas. Na questão 18, o objetivo foi a identificação da quantidade de tempo o qual o respondente participa da prática orçamentária da empresa, onde também de modo fechado o mesmo optou pelas respostas: de 0 a 5, de 5 a 10, de 10 a 15, de 15 a 20 e acima de 20 anos.

A partir da questão 19 até a questão 21 o objetivo foi a caracterização da própria empresa listada entre as “300 Mais” do sul do Brasil pelo anuário Expressão 2007. Na questão 19 procurou-se identificar o tempo de fundação da empresa, com 4 opções fechadas. Na questão 20, o objetivo foi a identificação do faturamento da empresa no último exercício social, em milhões de Reais. Como finalização dos questionamentos de coleta de dados, a questão 21 relacionou-se com a solicitação da quantidade de funcionários na empresa, tendo 5 opções específicas de quantidade.

Como última etapa do questionário aplicado para coleta de dados, a parte IV trouxe a possibilidade de o respondente preencher o endereço eletrônico caso optasse pelo recebimento dos resultados da pesquisa. Dessa forma, o mesmo deveria desenvolver a digitação do email em campo específico.

3.5.2.2 Caracterização da cultura organizacional

Conforme abordado no referencial teórico, para a presente pesquisa foi desenvolvida adaptação do *Competing Value Model* com a finalidade de identificar a cultura organizacional predominante na empresa de acordo com as caracterizações mencionadas sobre o modelo. As questões de 9 a 14 basearam-se no modelo de Cameron e Quinn (1996) e tiveram teve como

finalidade a caracterização dos tipos de cultura organizacional, por meio das dimensões de Características Dominantes, Liderança Organizacional, Gerenciamento de Pessoas e Equipe, União Organizacional, Ênfase Estratégica e Critérios de Sucesso. Foi destacado por meio de escala para que o respondente pudesse identificar as características atuais em relação à cultura da empresa.

O *Competing Value Model* original desenvolvido por Cameron e Quinn (1996) traz duas colunas a serem preenchidas com valores de 1 a 10. A primeira coluna, denominada ATUAL, busca pontuar, a partir da avaliação da empresa, a situação presente das dimensões organizacionais. Para cada dimensão, são selecionados os itens A, B, C e D, os quais trazem respectivamente os tipos de cultura organizacional abordados por Cameron e Quinn (1996): Cultura Grupal, Cultura Inovativa, Cultura Hierárquica e Cultura Mercado. A segunda coluna, denominada IDEAL, tem como objetivo, também por meio do respondente, obter a qualificação ideal, a partir das opiniões pessoais, dos tipos de cultura organizacional.

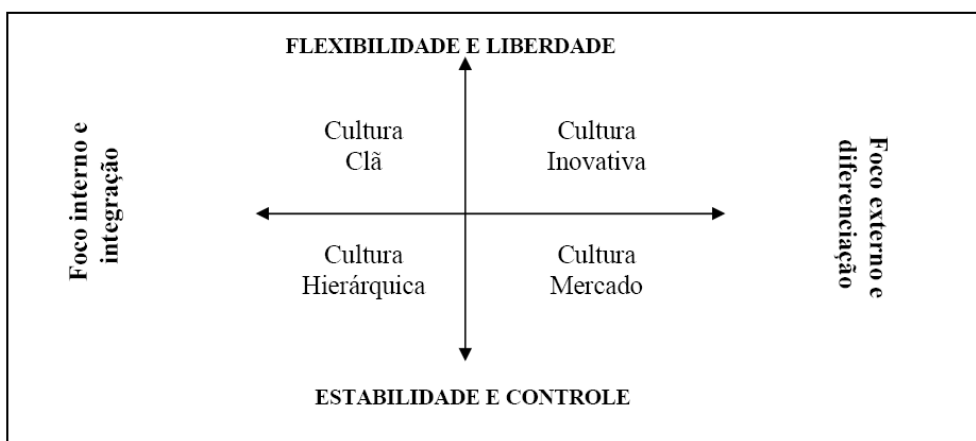


Figura 9 – *Competing Value Model* – CVM.
Fonte: Musiello Neto (2004).

Diante do contexto da pesquisa o modelo foi adaptado apenas para a caracterização ATUAL sobre as dimensões organizacionais, pois o objetivo geral da pesquisa é a identificação das relações entre cultura organizacional e práticas orçamentárias nas empresas. Para tanto, a dimensão IDEAL do modelo foi excluída pela ausência de utilidade sobre o objetivo geral do estudo.

3.5.2.3 Procedimentos da coleta de dados

Após a abordagem da estrutura do instrumento de coleta de dados desenvolvido por meio de questionário disponibilizado em link da internet, identificam-se os procedimentos adotados no processo de distribuição e obtenção das informações necessárias à construção da pesquisa. Como procedimento inicial após o desenvolvimento do questionário, foi elaborado email padrão a ser enviado aos responsáveis da gestão orçamentária das empresas, o qual consta no Apêndice 2 da presente pesquisa.

Diante da listagem das empresas classificadas entre as “300 Mais” dos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, foram relacionados os emails e nomes dos responsáveis pelo orçamento das organizações, com o objetivo de criação do banco de dados necessário ao envio dos questionários. Foi solicitada a relação junto ao anuário Expressão edição 2007 para finalização dos dados. Às empresas não identificadas no primeiro momento, foi desenvolvida busca por meio da internet em relação ao email e telefone para contato junto à mesma.

Após a relação definida, os questionários foram distribuídos individualmente por meio de correio eletrônico, ficando estabelecido um período para retorno dos mesmos com a posterior finalidade de tratamento, análise e interpretação dos dados obtidos. Foi também desenvolvido contato telefônico junto às empresas com a solicitação e esclarecimentos gerais sobre a pesquisa. Nesta etapa, excluíram-se aquelas que logo de imediato já responderam ao questionário pelo *link* eletrônico disponibilizado.

3.5.3 Análise e interpretação dos dados

O item anterior objetivou apresentar quais foram os procedimentos utilizados de coleta de dados em relação a presente pesquisa empírica. Para tanto, fez-se necessário compreender todos os pontos relacionados à construção do instrumento o qual permitiu que todos os dados fossem coletados, de acordo com a compreensão dos itens abordados na etapa introdutória do estudo. Após essa compreensão, o modo como esses dados foram tratados, bem como a interpretação dos resultados encontrados tornam-se imprescindíveis à construção das informações finais e conclusivas à pesquisa.

Para Martins (2002, p.55) após a coleta, os dados e informações devem ser analisados com o objetivo de solucionar o problema de pesquisa proposto, alcançar os objetivos colimados e testar as hipóteses previamente estabelecidas. Neste sentido, é necessária a aplicação dos testes estatísticos específicos para indicar a aceitação ou rejeição das hipóteses relacionadas. Já Marconi e Lakatos (1996, p.202) apresentam a relevância da apresentação, análise e interpretação dos dados de acordo com os conceitos estipulados a seguir:

1. Dados: apresentação dos resultados, passo a passo, indicando os elementos mais importantes, delineando as fases do estudo e demonstrando o que a pesquisa realmente apurou.
2. Análise dos dados: análise crítica dos dados, tentando explicar o fenômeno e as relações existentes entre ele e alguns fatores antecedentes ou independentes, valendo-se de processos matemáticos e estatísticos. A comprovação ou refutação da hipótese se faz através da análise.
3. Interpretação dos dados: discussão dos resultados encontrados e confronto com os obtidos por outros estudiosos, apontando pontos mais importantes e realçando determinados setores. Indicação dos vínculos de tais resultados com os objetivos propostos pela hipótese, incorporando-os num sistema teórico prático.

Colauro e Beuren *in* Beuren (2004, p.136) afirmam que analisar dados significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação. De acordo com os autores, esse processo deve ocorrer de forma sistematizada por meio da utilização das teorias existentes na metodologia científica (COLAUTO e BEUREN *in* BEUREN, 2004, p.136).

No capítulo introdutório, foram construídas 4 hipóteses de pesquisa com o objetivo de responder à problematização do estudo. Pela sequência das coletas dos dados, as variáveis utilizadas no presente estudo e relacionadas às hipóteses estabelecidas necessitam de detalhamento quanto à interpretação das influências entre as mesmas. Neste tópico são abordadas essas variáveis que compuseram o instrumento de coleta de dados, direcionado ao questionário da pesquisa *survey*, bem como a ferramenta de análise estatística multivariada para tratamento das informações coletadas.

3.5.3.1 Análise descritiva dos dados

No capítulo 4 do presente estudo, objetiva-se demonstrar os resultados alcançados pela pesquisa em conformidade com os objetivos pré-estipulados. Para tanto, na etapa inicial de apresentação e interpretação dos dados serão desenvolvidas análises descritivas de acordo com as variáveis propostas, bem como pelas questões formuladas no instrumento de coleta de dados. O objetivo da análise descritiva é desenvolver a classificação e distribuição dos

retornos compreendidos pelo estudo por variáveis relacionadas.

Para Gil (1999, p.46): “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis.” O autor afirma ainda que inúmeros estudos podem ser caracterizados como descritivos pela caracterização na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário e a observação sistemática (GIL, 1999, p.46).

Neste sentido, um dos objetivos específicos da pesquisa é descrever as características da prática orçamentária das empresas, bem como as caracterizações de cultura das mesmas. Conforme já abordado, a população compreende o grupo de empresas classificado como as “300 Mais” da região sul do Brasil, listadas pelo periódico anuário Expressão em parceria com a Fundação Getúlio Vargas edição do ano de 2007.

A ordem de descrição por meio da análise seguirá a estrutura do instrumento utilizado para a coleta dos dados específicos, ou seja, o questionário disponibilizado aos respondentes. Conforme observado no item específico à construção do questionário, o mesmo foi dividido em 4 partes distintas, respectivamente representada pela prática do orçamento na empresa, cultura da organização, características do respondente e da empresa e, por fim, a disponibilização para preenchimento do email do respondente caso o mesmo optasse.

Para teste das hipóteses relacionadas na parte introdutória do presente estudo, será desenvolvida análise multivariada dos dados recebidos. Pela ordem, a análise descritiva objetiva caracterizar a população pesquisada de acordo com os objetivos específicos, por meio dos retornos, para, na etapa posterior, as hipóteses serem testadas com a finalidade de atender ao objetivo principal do estudo.

3.5.3.2 Análise multivariada de dados

A classificação da análise dos dados é condicionada à quantidade de variáveis analisadas simultaneamente. Quando apenas uma variável é levada em consideração no tratamento dos dados do estudo, tem-se a caracterização da análise univariada. Neste sentido, quando duas variáveis são observadas e avaliadas na pesquisa, identifica-se a análise bivariada de dados. Por fim, o método que considera mais de duas variáveis no teste das hipóteses pré-estabelecidas classifica-se como análise multivariada de dados.

Para Hair Jr. *et al* (2005, p.26) a análise multivariada “refere-se a todos os métodos estatísticos que simultaneamente analisam múltiplas medidas sobre cada indivíduo ou objeto sob investigação”. Ou seja, os autores afirmam que qualquer análise desenvolvida sobre duas ou mais variáveis já é caracterizada como multivariada.

Rodrigues e Paulo *in* Corrar *et al* (2007, p.3) definem a análise multivariada como:

[...] o conjunto dos métodos que permitem analisar simultaneamente os dados recolhidos para um ou mais conjuntos de indivíduos (populações ou amostras) caracterizados por mais de duas variáveis correlacionadas entre si, sendo que as variáveis podem ser quantitativas (discretas ou contínuas) ou qualitativas (ordinais ou nominais).

As variáveis quantitativas, sub-classificadas em discretas e contínuas, são aquelas que podem ser medidas em escala quantitativa, de modo a apresentar valores numéricos que façam sentido. As variáveis discretas possuem características mensuráveis de valores inteiros, enquanto que as contínuas permitem mensuração de valores fracionados (RODRIGUES e PAULO *in* CORRAR *et al*, 2007, p.2-3). Já as variáveis qualitativas, sub-classificadas em nominais e ordinais não possuem valores quantitativos, definidas por categorias ou classificações. As variáveis nominais não apresentam ordenação entre categorias, enquanto as ordinais apresentam (RODRIGUES e PAULO *in* CORRAR *et al*, 2007, p.3).

De acordo com diversos autores (HAIR Jr. *et al*, 2005; CORRAR *et al*, 2007) dentre as técnicas de análise multivariada de dados mais utilizadas e discutidas na literatura, pode-se relacionar:

- Regressão Múltipla
- Análise Discriminante
- Regressão Logística
- Análise Fatorial
- Análise de Conglomerados (Cluster Analysis)
- MDS (Escalonamento Multidimensional)
- Redes Neurais
- Lógica Nebulosa

A seleção da melhor ferramenta ou técnica estatística de análise de dados direciona-se aos objetivos que devem ser alcançados com cada tipo de pesquisa científica. Pela análise do objetivo principal do presente estudo que é relacionar caracterizações de cultura organizacional de acordo com o *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996) com variáveis de prática orçamentária empresarial, a ferramenta escolhida foi a Regressão

Logística. Para tanto, é necessária a identificação das variáveis relacionadas na pesquisa a fim de teste das hipóteses estabelecidas.

3.5.3.3 Regressão Logística

Entre as técnicas principais de análise multivariada de dados que relacionam a variável dependente não-métrica, tem-se a análise discriminante e a regressão logística. De acordo com Salotti (2005, p.76), a primeira avalia se as variáveis independentes têm poder discriminatório em relação aos grupos definidos pela variável dependente. Para tanto, a análise discriminante condiciona alguns pressupostos que devem ser considerados na avaliação dos dados. Mário *in* Corrar *et al* (2007, p.242) afirma que antes de se fazer a segregação de amostras, identificação de funções e adotar procedimentos, algumas premissas devem ser observadas para o uso da análise discriminante:

- a) Normalidade multivariada.
- b) Linearidade.
- c) Ausência de *outliers*
- d) Ausência de multicolinearidade.
- e) Homogeneidade das matrizes de variância-co-variância.

Segundo o autor, a normalidade multivariada relaciona-se ao pressuposto de que a combinação linear entre as variáveis independentes das funções segue uma distribuição normal. A linearidade refere-se à combinação linear entre todas as variáveis independentes. A ausência de *outliers* é um pressuposto onde os mesmos, tanto univariados como multivariados, devem ser eliminados da amostra antes do processamento da análise discriminante (MÁRIO *in* CORRAR *et al*, 2007, p.242-243).

Quando há uma forte correlação entre duas ou mais variáveis escolhidas pela análise distorcendo seus coeficientes, verifica-se o pressuposto da ausência de multicolinearidade. O último pressuposto, da homogeneidade das matrizes de variância-co-variância, segundo Mário *in* Corrar *et al* (2007, p.243), “tem como objetivo evitar que a função discriminante classifique observações em grupos de maior variância, ou seja, evitar que haja erro na fixação do ponto de corte”. Para o autor, os dois últimos pressupostos são os mais relevantes na análise discriminante.

Já a regressão logística, alternativa à discriminante, também possui como caracterização a variável dependente ser dicotômica ou binária. Porém, de acordo com Hair Jr. *et al* (2005, p.231) a mesma não depende dos pressupostos analisados de normalidade das variáveis e de igualdade das matrizes de dispersão, tornando-se mais robusta quando os mesmos não são atendidos (SALOTTI, 2005, p.76).

De acordo com Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.282) a técnica multivariada de Regressão Logística foi desenvolvida na década de 1960 com o propósito de realizar previsões ou explicar fenômenos específicos onde a variável dependente fosse de natureza binária ou dicotômica e um dos primeiros estudos que mais contribuíram para a evolução da mesma foi o Framingham Heart Study, desenvolvido com a colaboração da Universidade de Boston. O estudo identificou fatores condicionados às doenças cardiovasculares, ou seja, relacionado às ciências da saúde (DIAS FILHO e CORRAR *in* CORRAR *et al*, 2007, p.282).

Conforme as características apresentadas sobre a avaliação de acordo com a regressão logística, bem como os pontos que serão aprofundados na sequência, a presente pesquisa utilizará a mesma como técnica estatística adequada na análise multivariada das hipóteses pré-estabelecidas. Para tanto, será abordado o modelo, pressupostos e possibilidades de validação do método multivariado de regressão logística.

3.5.3.3.1 Modelo da Regressão Logística

O modelo da regressão logística prevê de modo direto a probabilidade de um evento ocorrer. Na probabilidade, os valores são identificados entre zero e um, e o valor previsto necessita ser estabelecido também entre zero e um. Para Hair Jr. *et al* (2005, p.232) para que se defina uma relação delimitada por zero e um, a regressão logística utiliza uma relação assumida entre as variáveis independentes e dependente que está condicionada pela característica de uma curva em formato de S. O Gráfico 2 a seguir demonstra essa forma da relação logística entre variáveis dependente e independente.

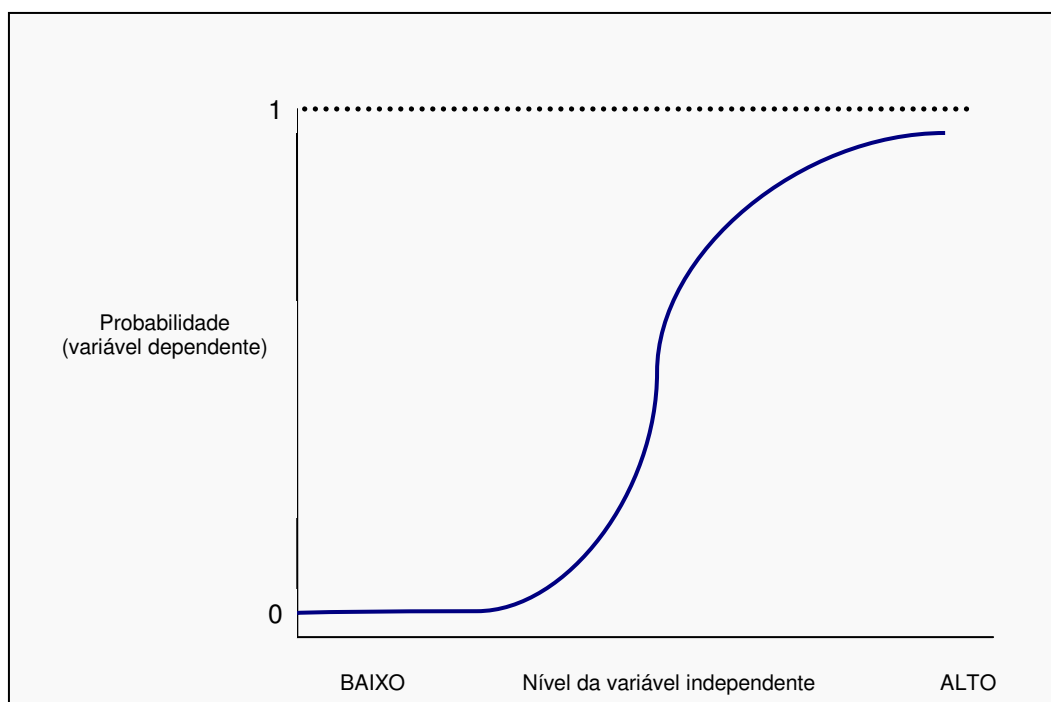


Gráfico 2 – Curva de Regressão Logística.
 Fonte: elaborado pelo autor com base em Hair Jr. (2005, p.234)

De acordo com o Gráfico 1, quando as variáveis independentes possuem níveis muito baixos, a tendência da probabilidade é ser zero. Para Hair Jr. *et al* (2005, p.232), quando a variável independente aumenta, a probabilidade aumenta para cima da curva, mas em seguida a inclinação começa a diminuir, de modo que, em qualquer nível da variável independente, a probabilidade tende a um, jamais ultrapassando esse valor.

Das principais diferenças entre a regressão logística para os modelos lineares de regressão, destaca-se que os segundos não acomodam tal relação, pois a probabilidade é não-linear. Do mesmo modo a regressão ordinária, a qual violaria diversos pressupostos como de normalidade e heteroscedasticidade. Hair Jr. *et al* (2005, p.232) afirmam que a regressão logística foi desenvolvida especificamente para lidar com essas situações, uma vez que sua relação única entre variáveis dependente e independentes exige uma abordagem um pouco diferente para estimar, avaliar adequação de ajuste e interpretar os coeficientes.

Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.283) ressaltam que a regressão logística, além de possibilitar a classificação de fenômenos ou indivíduos em categorias específicas, tem também como objetivo estimar a probabilidade de ocorrência de determinado evento ou de que um fenômeno venha a se enquadrar nessa ou naquela categoria. De modo direto, a variável dependente e seus resultados permitem, além de classificações categóricas, interpretações sobre probabilidades.

Entende-se que no modelo da regressão logística, os resultados da variável dependente

compreendem ao intervalo entre zero e um, permitindo assim a identificação da probabilidade de um fenômeno específico, bem como a classificação em categorias. Os valores estipulados entre zero e um da variável dependente condicionam aos objetivos estabelecidos para o entendimento específico.

No modelo matemático da regressão logística, transforma-se a variável dependente numa razão de chance e numa variável de base logarítmica. Para Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.285) tal transformação evita a predição de valores menores que zero e maiores que um nos resultados e que cada fenômeno tem uma probabilidade de ocorrer ou de assumir característica específica. Salotti (2005, p.77) expressa os resultados em termo de probabilidade matemática no seguinte sentido:

$$p = P(Y=1) = \text{probabilidade de sucesso}$$

$$1 - p = P(Y=0) = \text{probabilidade de fracasso}$$

Em primeiro lugar, converte-se a probabilidade associada a cada observação em razão de chance, ou *odds ratio*, comparando a probabilidade de sucesso com a de fracasso pela forma $p / 1 - p$. No segundo momento, a razão de chances é transformada em uma variável de base logarítmica: $\ln (p / 1 - p)$. De modo direto, tem-se o modelo geral da regressão logística, onde x são as variáveis independentes do modelo ponderadas pelo coeficiente b :

$$\ln \left(\frac{P (\text{sucesso})}{1 - P (\text{sucesso})} \right) = b_0 + b_1 x_{1i} + b_2 x_{2i} + \dots + b_k x_{ki}$$

Para Hair Jr. *et al* (2005, p.233) o procedimento que calcula o coeficiente logístico compara a probabilidade de um evento ocorrer com a probabilidade de ele não ocorrer. Os coeficientes estimados b são na verdade medidas de variações na proporção das probabilidades, chamada de razão de desigualdade. Como são expressos em logaritmos, os mesmos necessitam posteriormente ser transformados de volta de modo que o efeito relacionado às probabilidades seja avaliado mais facilmente.

Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.287) afirmam que em relação ao logaritmo natural da razão de chance, o efeito de cada coeficiente é semelhante ao que se verifica no modelo linear. O parâmetro estimado mede a mudança que ocorrerá na variável dependente por unidade de variação ocorrida na independente.

Gujarati (2000, p.545) considera modelos de regressão em que a variável dependente ou de resposta pode ser de natureza dicotômica como modelos de regressão sobre variáveis *dummy*. As variáveis *dummy* são consideradas quando as mesmas assumem valores de zero ou um, conforme abordado. O autor relaciona os modelos de probabilidade linear (MPL), *logit*, *probit* e *tobit*. As equações acima discriminadas são relacionadas pelo autor ao modelo *logit* (GUJARATI, 2000, p.560). Para o mesmo, $p / 1 - p$ significa a razão de probabilidades do modelo *logit*.

A denominação *logit* é relacionada ao logaritmo natural representado pela equação discriminada:

$$L_i = \ln \left(\frac{P}{1 - P} \right) = b_0 + b_1 x_{1i} + b_2 x_{2i} + \dots + b_k x_{ki} = Z_i$$

De acordo com a equação, L ou o log da razão de probabilidades é não somente linear em x , mas também do ponto de vista da estimativa é linear nos parâmetros. Neste modo, L é denominado de *logit*, por isso a nomenclatura modelo *logit* para modelos dessa característica (GUJARATI, 2000, p.560). O autor relaciona algumas características do modelo *logit*:

1. Conforme P vai de 0 a 1, conforme Z varia de $-\infty$ a $+\infty$, o *logit* L vai de $-\infty$ a $+\infty$, ou seja, embora as probabilidades por necessidade se situem entre 0 e 1, os *logits* não se restringem a esses limites.
2. Embora L seja linear em x , as probabilidades propriamente ditas não são, em contraste com o modelo de probabilidade linear em que as probabilidades aumentam de modo linear com x .
3. A interpretação do modelo *logit* é dada por: b_2 , a inclinação, mede a variação em L para uma mudança unitária em x .
4. A estimação de probabilidades pode ser feita quando b_1 e b_2 estiverem disponíveis.
5. Enquanto o modelo de probabilidade linear (MPL) supõe que P_i se relaciona linearmente com x_i , o modelo *logit* supõe que o log da razão de probabilidades se relaciona linearmente com x_i .

Hair Jr. *et al* (2005, p.234) afirmam que a regressão logística é semelhante à regressão múltipla em muitos de seus resultados, mas difere no método de estimar coeficientes.

Segundo os autores, ao invés de minimizar os desvios quadráticos ou mínimos quadrados, a regressão logística maximiza a “verossimilhança” de que um evento ocorra. O valor de verossimilhança também é comparado entre equações, em que a diferença representa a mudança no ajuste preditivo de uma equação para outra.

Para a redução no valor de logaritmo da verossimilhança, utiliza-se o teste do qui-quadrado, o qual fornece uma medida de melhora devido à introdução das variáveis independentes. Hair Jr. *et al* (2005, p.234) comentam que, além dos testes qui-quadrado, diversas medidas “do tipo R^2 ” foram desenvolvidas para representar o ajuste geral do modelo, como é feito pelo coeficiente de determinação na regressão múltipla. De acordo com os autores, o pesquisador também pode construir um valor “pseudo R^2 ” para regressão logística semelhante ao valor R^2 em análise de regressão. O R^2 no modelo *logit* pode ser calculado como:

$$R^2_{\log it} = \frac{-2LL_{nulo} - (-2LL_{modelo})}{-2LL_{nulo}}$$

Deste modo, o método da máxima verossimilhança é definido como o método o qual determina uma combinação de coeficientes que maximiza a probabilidade de sucesso do evento. A equação do valor da verossimilhança representa a medida geral do quão bem o modelo ajusta-se, semelhante ao valor das somas de quadrados de erros ou resíduos para regressão múltipla, ou seja, -2 vezes o logaritmo do valor da verossimilhança denominada de -2LL ou -2log verossimilhança. No caso, o valor mínimo para -2LL é 0 e um ajuste perfeito possui verossimilhança de 1, obtendo -2LL como 0.

O modelo da regressão logística aplicado ao presente estudo direciona como variáveis dependentes, as características de cultura organizacional das empresas pesquisadas pela utilização da adaptação do *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996). Para tanto, as variáveis classificatórias que serão testadas junto às hipóteses do próximo capítulo serão as classificações de cultura grupal, cultura inovativa, cultura racional e cultura hierárquica. Verifica-se que serão rodadas quatro vezes a regressão logística em contrapartida às variáveis independentes de prática orçamentária relacionadas no instrumento de coleta de dados, ou questionário.

Os pressupostos do modelo da regressão logística, bem como as possibilidades de validação do mesmo são especificados com a finalidade de aprofundar a utilização do modelo e identificar todas as características relacionadas ao teste das hipóteses pré-estabelecidas na

pesquisa.

3.5.3.3.2 Pressupostos do modelo

A regressão logística é bastante utilizada em várias pesquisas devido à ausência de pressupostos estabelecidos em outros modelos de análise multivariada de dados, tornando-a assim um instrumento simplificado de aplicação na maioria dos casos. Para Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.291), pelo uso dessa técnica estatística, o pesquisador contorna restrições como a homogeneidade de variância e a normalidade na distribuição dos erros.

Porém, Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.291-292) mesmo diante da simplificação e ausência de variados pressupostos, algumas suposições ainda devem ser observadas ante a utilização do modelo da regressão logística:

- incluir todas as variáveis preditoras no modelo para que ele obtenha maior estabilidade;
- o valor esperado do erro deve ser zero;
- inexistência de autocorrelação entre os erros;
- inexistência de correlação entre os erros e as variáveis independentes;
- ausência de multicolinearidade perfeita entre as variáveis independentes.

Todas as suposições relacionadas, quando observadas de modo aprofundado, respaldam de modo completo os resultados alcançados com a utilização das variáveis classificatórias e independentes. Apesar da existência, os pressupostos são mínimos para realizar predições quando a variável classificatória é binária ou dicotômica.

Quando comparado com os modelos de regressão linear e análise discriminante, ou seja, ambos os modelos de análise multivariada de dados, a regressão logística apresenta-se como um modelo vantajoso de explicação de eventos e fenômenos nas mais diversas áreas do conhecimento. A admissão de variáveis independentes métricas e não métricas de modo simultâneo, a facilidade de estimação de probabilidades, a confiabilidade dos resultados, a facilidade de interpretação desses resultados, entre outras, são possíveis vantagens que o

modelo oferece na resolução de problemáticas de pesquisa onde um ou mais hipóteses são testadas.

3.5.3.3.3 Validação do modelo

A qualidade dos resultados estabelecidos pela regressão entre as variáveis dependentes e independentes são condicionadas a algumas medidas de validação do modelo logístico. Ou seja, conforme já abordado, pelo modelo da regressão logística estimam-se seus parâmetros com base no método da máxima verossimilhança. Assim, Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.294) afirmam que buscam-se coeficientes que permitam estimar a maior probabilidade possível de um evento acontecer ou de certa característica se fazer presente.

Os principais testes ou indicadores utilizados na validação do modelo da regressão logística são relacionados a seguir:

- Testes *Step, Block e Model*
- *Likelihood Value*
- *Cox-Snell R^2*
- *Nagelkerke R^2*
- Teste *Hosmer e Lemeshow*
- Teste *Wald*

Como os testes ou indicadores serão utilizados para validação estatística da presente pesquisa no capítulo de apresentação e análise dos resultados, os mesmos serão conceituados de modo aprofundado para melhor compreensão e interpretação.

a) Testes *Step, Block e Model*

De acordo com Salotti (2005, p.80) os testes *Step, Block e Model* se assemelham ao teste F (ANOVA) da regressão linear e são baseados no teste qui-quadrado de aderência para

avaliar a hipótese nula de que todos os coeficientes da equação são nulos. Neste sentido, segundo o autor, as hipóteses destes seriam relacionadas como:

H0: Todos os coeficientes da equação são nulos.

H1: Nem todos os coeficientes da equação são nulos.

Portanto, os testes de validação *Step*, *Block* e *Model* são utilizados para avaliar a hipótese de nulidade de todos os coeficientes. Salotti (2005, p.80) salienta que o objetivo seja que o valor-P referente a esses testes seja inferior ao nível de significância da pesquisa, pois, nessa condição, o resultado do teste é a aceitação da hipótese alternativa.

b) *Likelihood Value*

O teste *Likelihood Value*, representado pela sigla *-2LL* é um indicador que avalia o ajustamento geral do modelo e calculado pelo logaritmo natural de *Likelihood Value* ou valor de verossimilhança. Conforme já abordado na apresentação do modelo da regressão logística, o método da máxima verossimilhança é definido como o método que determina uma combinação de coeficientes maximizando a probabilidade de sucesso do evento.

Para Hair Jr. *et al* (2005, p.234), o valor mínimo para *-2LL* é 0 e um ajuste perfeito possui verossimilhança de 1, obtendo *-2LL* como 0, ou seja, um modelo bem ajustado tem um valor de *-2LL* próximo a zero e o ajuste perfeito resulta em *-2LL* nulo. Salotti (2005, p.81) afirma que esse indicador pode ser comparado entre diferentes modelos para determinar qual deles possui o melhor ajustamento.

Segundo Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.294) o teste *Log Likelihood Value* é uma das principais medidas de avaliação geral da regressão logística e trata-se de um indicador que busca aferir a capacidade do modelo estimar a probabilidade associada à ocorrência de determinado evento. De modo direto, ante aos conceitos abordados, os autores afirmam que quanto mais próximo de zero o *-2LL*, maior o poder preditivo do modelo como um todo.

Ainda segundo os autores, mesmo com a interpretação facilitada do *-2LL*, quando interpretado de modo isolado ele oferece pouca informação sobre o nível de adequação do modelo. Para isso, deve-se estabelecer uma base de comparação e verificar o aumento ou

diminuição do mesmo. Quando parte-se do pressuposto que todos os coeficientes das variáveis independentes são iguais a zero, obtém-se o *Likelihood Value*, sendo que, quanto maior a diferença entre os dois valores, mais elevados os coeficientes para estimação de probabilidades. A utilidade dessa diferença testa a hipótese de que todos os coeficientes da equação logística são iguais a zero (DIAS FILHO e CORRAR *in* CORRAR *et al*, 2007, p.294).

O principal objetivo do *Likelihood Value* é verificar se a regressão é estatisticamente significativa e facilitar comparações entre modelos alternativos. Para tanto, segundo Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.295), verifica-se se o modelo melhora com a inclusão ou exclusão de alguma variável independente, especificamente quando o método *stepwise* que é um processo que tem como objetivo identificar as variáveis que apresentam maior poder preditivo, é escolhido.

c) *Cox-Snell R²*

De acordo com Salotti (2005, p.81) o *Cox-Snell R²* é uma medida conhecida como “pseudo-R²”, pois se assemelha ao coeficiente de determinação utilizado no modelo de regressão linear. O coeficiente de determinação da regressão linear tem objetivo de identificar a proporção da variação total que ocorre na variável classificatória em função das variáveis independentes.

Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.295) afirmam que o modelo não serve propriamente para indicar a proporção da variação experimentada pela variável dependente em função das independentes, pois as funções de probabilidades não trabalham com variações desse tipo. Porém, o *Cox-Snell R²* é um mecanismo que pode ser utilizado para comparar o desempenho de modelos concorrentes onde, quando estabelecidas duas equações logísticas igualmente válidas, prefere-se a que apresente o resultado da medida mais elevada.

A medida não assume a escala de zero a um, conforme o modelo linear, pois serve apenas para fins de comparação de diversos modelos. Salotti (2005, p.81) afirma que o indicador se assemelha ao *-2LL* ou *Likelihood Value* e que o modelo mais adequado é o que apresenta o *Cox-Snell R²* mais elevado.

d) *Nagelkerke R²*

Conforme abordado, o indicador *Cox-Snell R²* baseia-se no *Likelihood Value*, porém é situado em uma escala que se inicia em zero, mas não chega ao limite superior um. O teste *Nagelkerke R²* é um ajuste desenvolvido no indicador anterior para que o mesmo chegue ao limite máximo de um.

Para Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.296) o teste *Nagelkerke R²* situa-se numa escala que vai de zero a um e tem a mesma finalidade do indicador *Cox-Snell R²*. Quando aplicado de modo prático, a principal diferença é que o teste *Nagelkerke R²* torna-se mais compreensível que o *Cox-Snell R²*.

Salotti (2005, p.81) corrobora que o percentual obtido pelo *Nagelkerke R²* é interpretado pela capacidade explicativa do modelo, onde a capacidade do mesmo é de explicar as variações registradas na variável classificatória.

e) *Teste Hosmer e Lemeshow*

Também desenvolvido como um indicador de validação, o teste *Hosmer e Lemeshow*, de acordo com Hair Jr. *et al* (2005, p.234), fornece uma medida ampla de precisão preditiva que é baseada não no valor de verossimilhança, mas na real previsão da variável classificatória. Inicialmente, os casos são divididos em dez classes iguais. Na seqüência, os números de eventos reais e previstos são comparados em cada classe com a estatística qui-quadrado.

Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.296) comentam que o teste *Hosmer e Lemeshow* é de grande simplicidade conceitual e que o indicador assemelha-se ao teste qui-quadrado. A finalidade é verificar a existência de diferenças significativas entre as classificações realizadas pelo modelo e a realidade observada. De acordo com os autores, a certo nível de significância, busca-se aceitar a hipótese de que não existem diferenças entre os valores preditos e observados. Caso o mesmo apresente diferenças significativas, o mesmo não apresenta a realidade de modo satisfatório.

Salotti (2005, p.82) conceitua que as hipóteses desse teste são:

H₀: Não há diferenças significativas entre os resultados previstos e os observados.

H₁: Há diferenças significativas entre os resultados previstos e os observados.

Para o autor, a finalidade do teste é avaliar se o *valor-P* referente a esse indicador é superior ao nível de significância da pesquisa, ou seja, a aceitação da hipótese nula (SALOTTI, 2005, p.82).

f) Teste *Wald*

Assim como a regressão múltipla, a regressão logística também possui um teste de significância dos coeficientes, ou seja, testar a hipótese de que o coeficiente é diferente de zero, onde a razão de desigualdade não muda e a probabilidade não é afetada. De acordo com Hair Jr. *et al* (2005, p.235) a estatística *Wald* fornece a significância estatística para cada coeficiente estimado, de modo que o teste de hipóteses pode ocorrer, assim como acontece na regressão múltipla pelo teste T, que testa a hipótese de que um determinado coeficiente é nulo na avaliação dos modelos lineares de regressão.

Segundo Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.297) a estatística *Wald* segue uma distribuição qui-quadrado, onde elevando-se ao quadrado a razão entre o coeficiente que está sendo testado e o respectivo erro-padrão, a variável dependente possui um único grau de liberdade. A equação é abordada pelos autores como:

$$Wald = (b / S. E.)^2$$

O *b* é equivalente ao coeficiente de uma variável independente incluída no modelo e o *S. E.* é o erro-padrão ou *standard error*.

De acordo com Salotti (2005, p.82), as hipóteses do teste *Wald* são:

H₀: O coeficiente da regressão logística é igual a zero.

H₁: O coeficiente da regressão logística não é igual a zero.

Para Salotti (2005, p.82) quando o valor-P referente ao teste *Wald* é superior ao nível de significância da pesquisa, o coeficiente é estatisticamente nulo, não sendo significativo

para o modelo. Logo, apenas os coeficientes com valor-P no teste *Wald* inferiores ao nível de significância são considerados significativamente diferentes de zero.

Diante das características apresentadas acerca do modelo de análise multivariada de dados pela regressão logística, note-se que a técnica é bastante simplificada quando comparada a outras. Os pressupostos e testes de validação foram explorados com a finalidade de melhor compreensão da regressão logística como técnica quantitativa ao presente estudo para tratamento dos dados coletados.

Dessa forma, o capítulo quatro a seguir objetiva analisar e interpretar todos os dados pesquisados empiricamente junto às empresas da população escolhida de modo a descrever as principais características dos respondentes, bem como testar quantitativamente as hipóteses pré-estabelecidas na etapa introdutória.

3.5.4 *Proxies* utilizadas

De acordo com Salotti (2005, p.86) *proxies* são medidas reais empregadas para representar conceitos teóricos. Nesse trabalho, as *proxies* utilizadas serão direcionadas às variáveis independentes da pesquisa. Como variável classificatória a ser analisada, cada classificação cultural das empresas será identificada. Portanto, cultura grupal ou clã, inovativa, racional ou de mercado e hierárquica foram consideradas como as variáveis classificatórias dos testes multivariados de dados.

São 9 *proxies* específicas de práticas orçamentárias, onde foram atribuídas para cada, diferentes variáveis contextualizadas pelo referencial teórico. As *proxies* dividem-se em: periodicidade, participação, foco, gratificação, classificação, influências, planos, variações e quantidade de funcionários. São 42 variáveis independentes relacionadas às 9 *proxies* estabelecidas.

Na *proxy* 1 de periodicidade, as variáveis atribuídas foram: mensal, bimestral, semestral e anual, onde a opção outra não ingressou nas análises. A *proxy* 2 de participação relacionou como variáveis: contabilidade, financeiro, diretoria e todos os setores e, novamente a opção outros não foi incluída para as análises. Na *proxy* 3 de foco do orçamento foram estabelecidas as variáveis: operacional, desempenho, metas e estratégias.

Pela sequência das *proxies*, a 4 de gratificação remetia a opção ou não da mesma pelos respondentes, ou seja, o estabelecimento de gratificação aos responsáveis por atingirem as

metas colocadas pelo orçamento, de acordo com o referencial teórico abordado. A *proxy* 5 de classificação, atribuiu como variáveis algumas classificações de orçamento de acordo com a literatura orçamentária, divididas em: por dados contábeis, flexível, base zero, por atividades e estático.

Na *proxy* 6 de influências externas na prática orçamentária, estabeleceram-se como variáveis: política, economia, tecnologia, social, legal, fiscal, ecológica, concorrência, fornecedores e demográfica. A *proxy* 7 de ordem de planos construídos nas etapas orçamentárias, foram atribuídas as hipóteses dos planos: de marketing, operacional, de ativos permanentes, de recursos humanos e financeiro.

Como as duas últimas *proxies*, a 8 focou as variáveis de variações orçamentárias divididas em: erros, decisões administrativas, identificáveis não-controláveis e não-precisas. Por fim, a *proxy* 9 atribuiu variáveis relacionadas à quantidade de funcionários das empresas respondentes: de 0 a 50, de 50 a 100, de 100 a 500, de 500 a 1000 e acima de 1000. O Quadro identifica de modo direto as *proxies* utilizadas nas análises.

Quadro 9 - Variáveis Independentes

<i>Proxy</i>	Variáveis Independentes
1 - Periodicidade	Mensal
	Bimestral
	Semestral
	Anual
2 - Participação	Contabilidade
	Financeiro
	Diretoria
	Todos
3 - Foco	Operacional
	Desempenho
	Metas
	Estratégias
4 - Gratificação	Gratificação
5 - Classificação	Dados Contábeis
	Flexível
	Base Zero
	Atividades
	Estático
6 - Influências	Política
	Economia
	Tecnologia
	Social
	Legal
	Fiscal
	Ecológica
	Concorrência
	Fornecedores
	Demográfica
7 - Planos	Marketing
	Operacional
	Ativos Permanentes
	Recursos Humanos
	Financeiro
8 - Variações	Erros
	Decisões Administrativas
	Identificáveis e não-controláveis
	Não-precisas
9 - Funcionários	0 a 50
	50 a 100
	100 a 500
	500 a 1000
	Acima de 1000

Fonte: elaborado pelo autor.

Nas variáveis independentes categóricas foram criadas *dummies* que assumiram valores de 0 e 1. Já as variáveis não-categóricas utilizaram valores de escalas do mais para o menos importante em cada *proxy* analisada. Ressalta-se que os outros dados levantados pelo instrumento específico ou questionário eletrônico foram utilizados como variáveis nas análises descritivas abordadas no capítulo seguinte. O entendimento das *proxies* utilizadas

faz-se necessário para a melhor compreensão das análises e dos resultados alcançados na etapa seguinte.

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa aborda por meio de estudo empírico bidirecional a relação entre os temas de cultura organizacional e as práticas orçamentárias. Para tanto, a necessidade de limitação faz-se necessária à estrutura metodológica de construção do estudo. Após identificados os procedimentos metodológicos utilizados e a população, universo e amostra, o item específico objetiva destacar o limite estabelecido na elaboração dissertação.

O estudo limita-se exclusivamente à análise das relações entre a cultura organizacional e as práticas de orçamento empresarial privado nas entidades classificadas como as “300 Mais” da região sul do Brasil, a qual compreende os estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, de acordo com o Anuário Expressão – As Mais do Sul desenvolvido em conjunto pela Editora Expressão e Fundação Getúlio Vargas – FGV.

As 300 empresas foram classificadas pelo anuário como as maiores, as que mais venderam, as mais rentáveis e as que mais cresceram em 40 setores distintos conforme abordado em item específico. Portanto, os resultados do presente estudo limitam-se à população analisada com base na amostra utilizada.

Quanto aos temas pesquisados conforme o referencial teórico, a caracterização de cultura organizacional limita-se à adaptação do Competing Value Model de Cameron e Quinn (1996) e as características de práticas orçamentárias limitam-se em relação às definições exploradas e transformadas em questionamentos pelo instrumento de coleta dos dados.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Todas as pesquisas científicas são compostas da etapa introdutória, onde são apresentados o problema e principais objetivos do estudo, a etapa de referencial teórico, onde se exploram as idéias existentes acerca dos temas abordados, a etapa da metodologia que identifica e resume todos os rigores do processo de elaboração e estruturação da pesquisa e, por fim, a etapa de apresentação e análise dos resultados alcançados. Após essas etapas, o estudo é concluído e são apresentadas possibilidades de explorações futuras com base nos temas trabalhados.

O presente capítulo 4 da pesquisa objetiva apresentar, analisar e interpretar todos os resultados levantados pelo estudo até a fase proposta. Para tanto, essa seção será dividida, conforme abordado na metodologia, na análise descritiva das respostas e respondentes do estudo, bem como na análise quantitativa multivariada dos dados obtidos com a finalidade de teste das hipóteses levantadas na introdução. Os dados foram tabulados por meio da utilização do software SPSS® versão 13.0 e com o auxílio de planilhas e gráficos do Microsoft Office Excel®.

4.1 RESULTADOS DESCRITIVOS

Na etapa inicial de apresentação e análise dos resultados, serão contextualizados e caracterizados os retornos obtidos. Na sequência, ainda sob o aspecto descritivo, são apresentados os perfis tanto de respondentes quanto das respostas obtidas junto à coleta de dados por meio de questionário. A descrição das respostas faz-se necessária à melhor compreensão das variáveis utilizadas no tratamento estatístico dos dados.

4.1.1 Caracterização dos retornos

De acordo com o estabelecido na metodologia da pesquisa, a população escolhida para o estudo compõe-se nas empresas classificadas como as “300 Mais” da região sul do Brasil

conforme o anuário Expressão desenvolvido em parceria com a Fundação Getúlio Vargas – FGV. A edição da revista é do ano de 2007 com base nos dados contábeis e financeiros do ano de 2006 das trezentas empresas.

Após a etapa de envio do questionário pela forma eletrônica, contato com as empresas necessárias e estabelecimento de data de corte específica, chegou-se a um retorno total de 91 empresas respondentes. Das 91 respostas submetidas excluíram-se a quantidade de 5 retornos devido ao preenchimento incompleto ou incorreto dos questionários. De acordo com os dados, 7 empresas ou 2,33% retornaram demonstrando o não interesse de participação do estudo, principalmente devido a restrições internas da própria organização. Portanto, chegou-se a um retorno final de 86 (28,67%) respostas diante das 300 empresas abordadas. A Tabela 1 a seguir demonstra a totalidade dos retornos.

Tabela 1 - Retornos dos Questionários Eletrônicos.

Característica	Frequência	%
Aproveitados	86	28,67
Rejeitados	5	1,67
Retornados não-respondidos	7	2,33
Não retornados	202	67,33
Total de Questionários Enviados	300	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Ressalta-se ainda que dos 300 emails enviados com o questionário eletrônico e apresentação da pesquisa aos respondentes, a quantidade de 48 ou 16% retornaram por meio de devolução automática pelo fato do endereço ser incorreto ou devido a outros problemas técnicos de recebimento. Nesses casos, foi feito contato direto junto às empresas para solicitação do email correto relacionado ao setor responsável pela prática orçamentária da empresa.

Após o envio inicial às 300 empresas da população abordada, estabeleceu-se um prazo para os retornos. Findo o prazo, foram realizados contatos telefônicos diretos solicitando a possibilidade de retorno da pesquisa junto às empresas que ainda não haviam respondido. O contato foi estabelecido diretamente ao setor direcionado pela própria empresa como responsável pela prática orçamentária.

4.1.2 Perfil dos respondentes

Essa etapa da análise descritiva objetiva caracterizar de modo direto o perfil das pessoas que responderam ao questionário eletrônico, para posteriormente caracterizar as empresas respondentes como melhor descrição dos aspectos contextualizados pelo estudo. De acordo com o instrumento de coleta de dados, essas informações foram prestadas na terceira etapa do questionário entre as questões 15 e 18. Entre os dados solicitados, destacam-se a idade, função na empresa, formação e quantidade de tempo na participação das práticas orçamentárias da organização.

A questão 15 solicitou a idade dos respondentes, sendo que os resultados são apresentados de acordo com a Tabela 2:

Tabela 2 - Idade dos Respondentes.		
Idade	Frequência	%
20 a 30 Anos	3	3,49
30 a 40 Anos	25	29,07
40 a 50 Anos	41	47,67
50 a 60 Anos	15	17,44
Acima de 60 Anos	2	2,33
Total	86	100,00
Fonte: elaborada pelo autor.		

Conforme os dados relacionados, 3,49% dos respondentes possuem entre 20 e 30 anos, 29,07% entre 30 e 40 anos, 47,67% entre 40 e 50 anos e 2,33% com idade superior a 60 anos. Dessa forma, atribui-se maior representatividade descritiva à média de idade entre 40 e 50 anos sob os respondentes e participantes do estudo.

A questão 16 foi direcionada à identificação da função exercida pelo respondente junto à organização. Ressalta-se que no ato do envio do questionário eletrônico, a solicitação foi que o responsável pela prática orçamentária respondesse o mesmo. Os resultados são analisados pela Tabela 3.

Tabela 3 - Função dos Respondentes.

Função	Frequência	%
Gerente	32	37,21
Diretor	11	12,79
Contador	18	20,93
Controller	11	12,79
Outra	14	16,28
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Dos retornos obtidos, 37,21% dos respondentes foram gerentes, 12,79% diretores, 20,93% contadores e 12,79% *controllers* das organizações. Na questão, atribuiu-se um campo específico para seleção de outra opção, onde o respondente poderia descrever a função exata exercida. Dos 16,28% de outras funções, destacam-se: responsável pelo planejamento, técnico, responsável financeiro, coordenador financeiro, executivo operacional, relações com investidores e funções não especificadas.

O objetivo da questão 17 foi identificar o perfil de formação acadêmica dos respondentes, na qual se iniciavam as opções desde a formação de segundo grau até outras em nível de pós-graduação *stricto sensu* - mestrado e doutorado. A Tabela 4 discrimina as formações dos participantes.

Tabela 4 - Grau de Instrução dos Respondentes.

Formação	Frequência	%
2º Grau	0	0,00
Superior Incompleto	1	1,16
Superior	19	22,09
Pós-Graduação <i>Lato Sensu</i>	56	65,12
Outra	10	11,63
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme a verificação dos dados coletados, nenhum respondente possui grau de instrução inferior à graduação acadêmica, ou seja, 1,16% possui curso superior incompleto, 22,09% superior completo, 65,12% pós-graduação *lato sensu* e 11,63% outra formação ou pós-graduação *stricto sensu* em nível de mestrado e/ou doutorado. Entre as graduações compreendidas nos 22,09% destacam-se os cursos de Ciências Contábeis, Economia, Administração, Direito, Engenharia de Produção e Medicina. As pós-graduações *lato sensu* são focadas em diversas áreas de especialização como Finanças, Controladoria, Contabilidade Empresarial, Direito Civil, Direito Empresarial, Auditoria, Perícia, MBA Executivo em Negócios, MBA em Gestão Financeira e Economia Industrial. Nas pós-graduações *stricto*

sensu destacam-se os cursos de Mestrado em Administração, Mestrado em Contabilidade, Mestrado em Economia e Doutorado em Administração.

Por fim, a questão 18 identificou o período o qual o respondente participa da prática orçamentária empresarial. Os resultados são demonstrados na Tabela 5:

Tabela 5 - Período de Participação na Prática Orçamentária.

Período	Frequência	%
0 a 5 Anos	16	18,60
5 a 10 Anos	29	33,72
10 a 15 Anos	22	25,58
15 a 20 Anos	6	6,98
Acima de 20 Anos	13	15,12
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Os resultados apontam que 18,6% dos respondentes participam da prática orçamentária da empresa de 0 a 5 anos, 33,72% de 5 a 10 anos, 25,58% de 10 a 15 anos, 6,98% de 15 a 20 anos e 15,12% a mais de 20 anos. Destaca-se que o período preponderante não ultrapassa os 10 anos de atuação no orçamento empresarial junto às organizações.

Quadro 10 - Síntese do Perfil dos Respondentes.

Característica	Preponderância
Idade	de 40 a 50 anos
Função	Gerência
Grau de Instrução	Pós-Graduação <i>Lato Sensu</i>
Período de Participação no Orçamento	de 5 a 10 anos

Fonte: elaborado pelo autor.

De forma geral, o Quadro 10 sintetiza o perfil dos 86 respondentes da pesquisa de acordo com a preponderância das respostas analisadas. Essa caracterização dos participantes melhora a compreensão das outras análises que serão desenvolvidas e traz aspectos bastante relevantes à construção do estudo.

4.1.3 Perfil das empresas participantes

Inicialmente, o presente item aborda o perfil das empresas que responderam ou participaram da pesquisa. Os dados levantados foram: o período de fundação das

organizações, o faturamento anual e a quantidade de funcionários, destacados da questão 19 a 21 do questionário. Após as identificações, trazem-se as características das empresas quanto à cultura organizacional (questões 9 a 14) e às práticas orçamentárias (questões 1 a 8) de acordo com as questões do instrumento eletrônico de coleta de dados.

O período de existência das empresas é abordado pela questão 19 com a finalidade de descrever a quanto tempo as mesmas atuam no mercado. A Tabela 6 traz os resultados encontrados de acordo com as organizações respondentes.

Tabela 6 - Fundação da Empresa.

Período	Frequência	%
0 a 10 Anos	4	4,65
10 a 20 Anos	9	10,47
20 a 30 Anos	44	51,16
Acima de 50 Anos	29	33,72
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme o levantamento dos dados, das 86 empresas respondentes, 4,65% existe a menos de 10 anos, 10,47% de 10 a 20 anos, 51,16% de 20 a 30 anos e 33,72% acima de 50 anos. Destaca-se por meio das respostas que o período de fundação preponderante entre as empresas é destacado no tempo de 20 a 30 anos.

A questão 20 foi relacionada à identificação do faturamento do último exercício financeiro das empresas, onde 100% das 86 organizações identificaram o faturamento como acima de 50 milhões de Reais. Pelo compromisso assumido junto aos participantes da pesquisa, não foram detalhados valores de modo mais específico com a finalidade de preservar qualquer tipo de informação estratégica ou sigilosa das empresas, sendo que pelo anuário utilizado, são evidenciadas apenas as receitas líquidas das entidades.

A questão 21 da pesquisa dedicou-se ao levantamento da quantidade de funcionários nas empresas respondentes e também serviu como parâmetro à identificação do perfil das mesmas. A Tabela 7 identifica os resultados levantados.

Tabela 7 - Quantidade de Funcionários.

Quantidade	Frequência	%
0 a 50	2	2,33
50 a 100	4	4,65
100 a 500	16	18,60
500 a 1000	32	37,21
Acima de 1000	32	37,21
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Das empresas que submeteram as informações à pesquisa, 2,33% possuem até 50 funcionários, 4,65% de 50 a 100, 18,60% de 100 a 500 e, de modo semelhante, 37,21% possuem de 500 a 1000 funcionários e 37,21% acima de 1000 funcionários. Destaca-se que a maioria das empresas (74,42%) tem quantidade de colaboradores que ultrapassa o número de 500 pessoas.

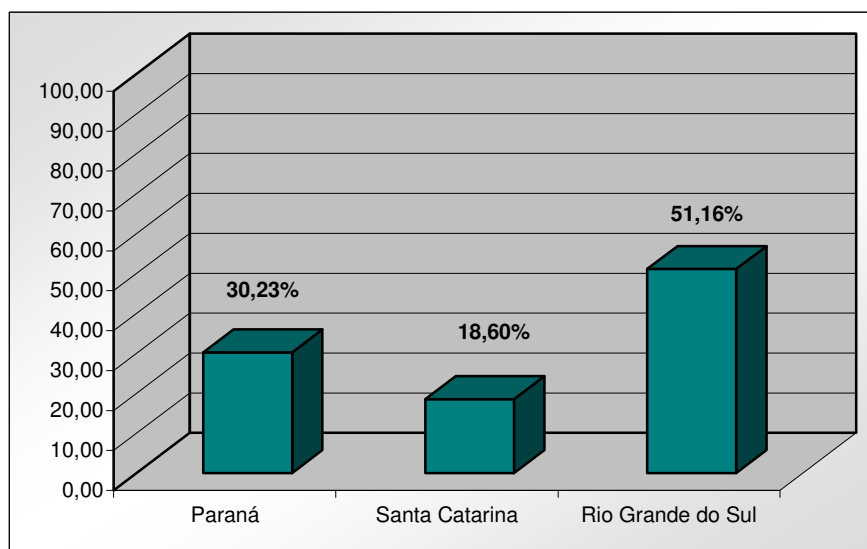


Gráfico 3 – Distribuição das Respostas por Estado da Região Sul.
Fonte: elaborado pelo autor.

De acordo com o gráfico apresentado, a distribuição das respostas das empresas participantes por Estado da região sul do Brasil foi dividida em: Paraná 30,23%, Santa Catarina 18,6% e Rio Grande do Sul 51,16% do total de 86 retornos. Ou seja, mais da metade dos questionários eletrônicos respondidos referem-se a empresas cuja sede administrativa encontra-se no Rio Grande do Sul.

4.1.3.1 Quanto à cultura organizacional

O item 3.5.2 da presente pesquisa dedicou-se, dentro da metodologia, a caracterizar o modo como os dados foram coletados. De modo específico, o item 3.5.2.2 abordou o *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996) onde os principais pontos do modelo foram aprofundados. A etapa da pesquisa também salientou que o modelo foi adaptado com a finalidade de caracterização atual da cultura organizacional das empresas de acordo com as

quatro principais dimensões.

As classificações em grupal ou clã, inovativa, racional ou mercado e hierárquica de cultura organizacional de acordo com o *Competing Value Model* foram trazidas como variáveis dependentes para a verificação se as mesmas refletem na prática orçamentária empresarial privada das “300 Mais” do sul do Brasil. No questionário eletrônico, a parte II foi dedicada, por meio das questões de 9 a 14, a esses aspectos de identificação da cultura preponderante junto às organizações.

Foram avaliadas as dimensões de características dominantes, liderança organizacional, gerenciamento de pessoas e equipe, união organizacional, ênfase estratégica e critérios de sucesso de modo que os respondentes atribuíssem opções representativas do contexto das empresas as quais estavam inseridos. Dessa forma, ao final da inserção dos dados, a análise possibilitaria por meio da média entre as principais características abordadas, que a cultura organizacional preponderante fosse identificada como uma das quatro estabelecidas pelo modelo adaptado.

A Tabela 8 sintetiza os resultados encontrados sobre a variável classificatória tipo de cultura organizacional de acordo com as 86 empresas respondentes do estudo.

Tabela 8 - Caracterização da Cultura Organizacional.

Tipo	Frequência	%
Cultura Grupal ou Clã	29	33,72
Cultura Inovativa	13	15,12
Cultura Mercado ou Racional	18	20,93
Cultura Hierárquica	26	30,23
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Assim, entre as 86 empresas respondentes, 33,72% das mesmas obtiveram classificação como cultura grupal ou clã, 15,12% como cultura inovativa, 20,93 % como cultura de mercado ou racional e, por fim, 30,23% como cultura hierárquica. As principais características de cada dimensão cultural foram discutidas em item específico nas etapas anteriores do estudo. Para tanto, essa classificação será utilizada como variável dependente no teste estatístico das hipóteses estabelecidas.

4.1.3.2 Quanto às práticas orçamentárias

As características de práticas orçamentárias nas empresas respondentes da pesquisa foram identificadas na parte I do questionário eletrônico, especificamente da questão 1 até a questão 8. O item 3.5.2.1 do presente estudo abordou o direcionamento de cada pergunta sobre as práticas de orçamento empresarial.

Após a coleta dos dados, foi possível identificar as características relacionadas à periodicidade de desenvolvimento do orçamento, o setor responsável pelo mesmo, o principal foco, a existência de algum tipo de gratificação aos resultados atingidos, as principais classificações orçamentárias, os fatores externos que influenciam a prática orçamentária, as etapas de elaboração do orçamento e, por fim, os principais motivos de variações entre os valores orçados versus os valores realizados nas empresas. Ressalta-se que todas as questões sobre o orçamento empresarial foram desenvolvidas com base na revisão bibliográfica acerca do tema.

Inicialmente, a questão 1 solicitava a periodicidade de desenvolvimento do orçamento empresarial. As respostas foram sintetizadas pela Tabela 9.

Tabela 9 - Periodicidade do Orçamento

Periodicidade	Frequência	%
Mensal	3	3,49
Bimestral	0	0,00
Semestral	5	5,81
Anual	74	86,05
Outra	4	4,65
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Demonstra-se de modo expressivo que 86,05% das empresas respondentes desenvolvem o orçamento de modo anual. Mesmo assim, algumas organizações possuem elaborações sob a periodicidade mensal em 3,49% dos casos, semestral em 5,81% dos casos e 4,65% das empresas alegaram desenvolver o orçamento sob outra periodicidade. Os 4,65% relacionam-se, por exemplo, a empresas do ramo da construção onde as mesmas alegaram desenvolver o orçamento por obras ou empreendimentos.

A questão 2 teve como objetivo identificar os responsáveis pelo desenvolvimento do orçamento empresarial, ou seja, o(s) setor(es) específicos que compreendem a participação e construção do orçamento. A Tabela 10 direciona aos resultados encontrados.

Tabela 10 - Responsáveis pela Prática Orçamentária.

Setor	Frequência	%
Contábil	10	11,63
Financeiro	12	13,95
Diretoria	10	11,63
Todos os Setores	50	58,14
Outros	4	4,65
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com a tabulação dos dados, o setor contábil é responsável pelo desenvolvimento do orçamento em 11,63% das empresas respondentes. O setor financeiro em 13,95% das empresas e a diretoria em 11,63% das organizações. O resultado de maior predominância foi o de todos os setores participarem do desenvolvimento do orçamento empresarial com 58,14% das empresas. Nesse sentido, 4,65% das empresas responderam que outros setores são responsáveis pela prática orçamentária, de modo que, especificamente, todas essas organizações citaram um setor de planejamento como o principal responsável.

O orçamento da empresa atende a alguns focos específicos a cada organização. Dessa forma, a questão 3 abordou o principal foco ou objetivo da prática orçamentária nas empresas. A Tabela 11 descreve as respostas e distribuições.

Tabela 11 - Foco do Orçamento.

Foco	Frequência	%
Operacional	20	23,26
Desempenho	5	5,81
Metas	17	19,77
Estratégias	44	51,16
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Os resultados demonstram que em 23,26% das empresas o foco operacional é o principal direcionamento do orçamento. Em 5,81% das organizações respondentes, o orçamento é utilizado para avaliação de desempenho de setores ou da entidade como um todo. As metas pré-estabelecidas na etapa de planejamento das empresas também foram relacionadas como foco do orçamento, onde 19,77% das empresas as identificaram. Por fim, 51,16% das organizações respondentes descreveram que o orçamento tem foco nas estratégias da empresa.

Conforme abordado no referencial teórico, o orçamento é tratado também sob o aspecto comportamental nas organizações. O comportamento dos indivíduos, muitas vezes, influencia e é influenciado pelo cotidiano da empresa. Nesse sentido, a questão 4 procurou identificar se, caso as metas orçamentárias sejam alcançadas, os indivíduos ou responsáveis pelas operações que a compuseram recebem algum tipo de gratificação. A Tabela 12 descreve os resultados de forma direta.

Tabela 12 - Gratificação.

	Frequência	%
Sim	35	40,70
Não	51	59,30
Total	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Das 86 empresas respondentes da pesquisa, 40,70% gratificam de alguma maneira os responsáveis pelo atendimento das metas orçamentárias pré-estabelecidas. Em 59,30% das organizações não há qualquer tipo de gratificação, independente das metas estipuladas pelo orçamento serem atingidas.

A partir da questão 5 do questionário eletrônico, os respondentes deveriam avaliar algumas características da prática orçamentária da empresa por meio de escala de importância. De modo específico, a questão 5 procurou identificar a caracterização ou classificação da prática orçamentária nas empresas. Orçamentos estáticos, flexíveis, de base-zero, por atividades e por dados contábeis foram relacionados para atribuição de valores em uma escala de 1 (mais importante) a 5 (menos importante) para cada opção. A Tabela 13 descreve de forma detalhada a atribuição de valores conforme a escala.

Tabela 13 - Classificação dos Orçamentos.

Orçamento	1		2		3		4		5		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Dados Contábeis	40	46,51	24	27,91	5	5,81	12	13,95	5	5,81	86	100,00
Flexível	5	5,81	11	12,79	24	27,91	16	18,60	30	34,88	86	100,00
Base Zero	23	26,74	8	9,30	10	11,63	33	38,37	12	13,95	86	100,00
Atividades	6	6,98	23	26,74	28	32,56	15	17,44	14	16,28	86	100,00
Estático	11	12,79	20	23,26	19	22,09	11	12,79	25	29,07	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme a Tabela 28, as opções de classificação orçamentária foram escolhidas com base em escalas, onde se atribuíram valores a cada item. Dessa forma, cada tipo de orçamento,

conforme a literatura abordada no referencial teórico, obteve um nível de escolha, onde todos deveriam ser optados totalizando os 100% em cada. Assim, destaca-se a classificação orçamentária que melhor se enquadrou ao perfil de cada empresa de acordo com cada característica própria.

Na questão 6 do questionário eletrônico o objetivo foi identificar quais influências externas afetam a prática orçamentária das empresas. Também foram estabelecidas 10 opções de acordo com a literatura orçamentária onde os respondentes deveriam estabelecer por meio de escala os fatores mais e menos importantes. A escala compreendeu de 1 (mais importante) a 10 (menos importante), de modo a facilitar o entendimento dos respondentes. Os resultados são descritos por meio da Tabela 14.

Tabela 14 -Influências Externas na Prática Orçamentária.

Influência	1		2		3		4		5		6		7		8		9		10		TOTAL	
	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%	F.	%
Política	1	1,16	10	11,63	6	6,98	5	5,81	10	11,63	9	10,47	12	13,95	9	10,47	10	11,63	14	16,28	86	100,00
Economia	34	39,53	10	11,63	9	10,47	14	16,28	7	8,14	3	3,49	7	8,14	1	1,16	0	0,00	1	1,16	86	100,00
Tecnologia	2	2,33	10	11,63	16	18,60	9	10,47	10	11,63	18	20,93	5	5,81	9	10,47	3	3,49	4	4,65	86	100,00
Social	5	5,81	6	6,98	4	4,65	8	9,30	9	10,47	8	9,30	16	18,60	16	18,60	9	10,47	5	5,81	86	100,00
Legal	4	4,65	1	1,16	7	8,14	9	10,47	13	15,12	12	13,95	11	12,79	15	17,44	8	9,30	6	6,98	86	100,00
Fiscal	2	2,33	10	11,63	7	8,14	7	8,14	10	11,63	11	12,79	9	10,47	10	11,63	9	10,47	11	12,79	86	100,00
Ecológica	6	6,98	5	5,81	3	3,49	3	3,49	6	6,98	9	10,47	11	12,79	9	10,47	20	23,26	14	16,28	86	100,00
Concorrência	19	22,09	19	22,09	12	13,95	7	8,14	2	2,33	6	6,98	1	1,16	9	10,47	6	6,98	5	5,81	86	100,00
Fornecedores	7	8,14	8	9,30	11	12,79	12	13,95	11	12,79	5	5,81	7	8,14	7	8,14	7	8,14	11	12,79	86	100,00
Demográfica	6	6,98	4	4,65	11	12,79	11	12,79	5	5,81	5	5,81	7	8,14	0	0,00	10	11,63	27	31,40	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 14 descreve a seleção dos principais fatores externos influenciadores na prática orçamentária pelas empresas. Verifica-se que das 86 empresas respondentes, cada item totalizou os 100% de opção para cada fator. Os mesmos foram divididos em fatores políticos, econômicos, tecnológicos, sociais, legais, fiscais, ecológicos, de concorrência, de fornecedores e demográficos. Da mesma forma, todas as opções foram utilizadas como variáveis independentes para tratamento dos cálculos estatísticos pertinentes.

Na sequência das questões que caracterizaram a prática orçamentária das empresas, a 7 teve como objetivo identificar por ordem de importância as principais etapas da construção do orçamento pelas organizações. Atribuíram-se valores de 1 (mais importante) a 5 (menos importante) para caracterizar a ordem das etapas escolhidas. A Tabela 15 traz os resultados de forma descritiva.

Tabela 15 - Etapas de Elaboração do Orçamento.

Plano	1		2		3		4		5		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Marketing	16	18,60	10	11,63	13	15,12	18	20,93	29	33,72	86	100,00
Operacional	32	37,21	23	26,74	11	12,79	8	9,30	12	13,95	86	100,00
Ativos Permaentes	11	12,79	15	17,44	24	27,91	20	23,26	16	18,60	86	100,00
Recursos Humanos	1	1,16	7	8,14	23	26,74	31	36,05	24	27,91	86	100,00
Financeiro	24	27,91	32	37,21	17	19,77	7	8,14	6	6,98	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

As empresas respondentes receberam 5 opções específicas para atribuição dos valores conforme escala de importância. Os planos de marketing, operacional, ativos permanentes, recursos humanos e financeiros foram escolhidos de acordo com a literatura orçamentária como as etapas mais representativas e relevantes à construção do orçamento empresarial. Assim, cada item recebeu uma avaliação, de modo que os mesmos totalizaram 100% de valores atribuídos pelos respondentes.

Na finalização das características da prática orçamentária das empresas, a questão 8 buscou identificar quais opções de variações dos orçamentos as empresas atribuíram as avaliações relacionadas. Para tanto, também foi estabelecida escala de importância de 1 (mais importante) a 4 (menos importante) conforme cada item relacionado. A Tabela 16 traz a síntese das causas de variações orçamentárias pelas empresas.

Tabela 16 - Variações Orçamentárias.

Causas	1		2		3		4		TOTAL	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Erros	8	9,30	9	10,47	33	38,37	36	41,86	86	100,00
Decisões	18	20,93	20	23,26	30	34,88	18	20,93	86	100,00
Não-controláveis	39	45,35	32	37,21	10	11,63	5	5,81	86	100,00
Não-precisas	20	23,26	23	26,74	17	19,77	26	30,23	86	100,00

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com o referencial teórico relacionado às principais variações entre os orçamentos desenvolvidos, foram descritas as variações por erros diversos, por decisões administrativas, por decisões identificadas, porém não-controláveis e, por fim, por causas não-precisas. Segundo as respostas da Tabela 16, as empresas respondentes selecionaram por escala de importância as características que melhor representam as variações orçamentárias ocorridas. Ressalta-se que todos os itens totalizaram os 100% de valores atribuídos pelas organizações participantes da pesquisa.

O item 4.1 do presente estudo teve como principal finalidade trazer as principais características da prática do orçamento empresarial pelas entidades respondentes por meio de

análise descritiva de cada dado coletado no questionário eletrônico. Conforme abordado anteriormente, os dados foram tabulados e descritos por meio de planilhas eletrônicas de Excel, bem como pela utilização do software estatístico SPSS® versão 13.0. A próxima etapa da análise e apresentação dos resultados traz o teste das hipóteses estabelecidas na parte introdutória do estudo, onde a técnica estatística de regressão logística será utilizada também com auxílio de planilhas eletrônicas do Excel e, principalmente, do software de análises SPSS® versão 13.0.

4.2 TESTES ESTATÍSTICOS MULTIVARIADOS

O objetivo dessa seção é apresentar e analisar os testes estatísticos multivariados desenvolvidos na pesquisa. Para tanto, utiliza-se a técnica estatística de regressão logística aplicada às análises de variáveis classificatórias e independentes. Foram realizados quatro testes de regressão logística, ou seja, um para cada variável classificatória de cultura organizacional de acordo com as dimensões do *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996): cultura grupal ou clã, cultura inovativa, cultura de mercado ou racional e cultura hierárquica.

4.2.1 Hipótese 1: cultura grupal ou clã

Conforme abordado na etapa inicial do presente estudo, foram estabelecidas quatro hipóteses específicas condicionadas a não existência de relação entre as práticas orçamentárias das empresas com cada tipo de caracterização de cultura organizacional segundo o modelo utilizado. A primeira hipótese foi direcionada conforme estabelecido:

H₁: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante grupal em relação às empresas com predominâncias culturais inovativa, racional ou hierárquica.

Para realização das análises necessárias, foi estabelecido nesta hipótese que a variável classificatória é a cultura grupal ou clã (Quadro 11). Como variáveis independentes de análise, estabeleceram-se 42 variáveis relacionadas às práticas orçamentárias das empresas,

conforme os dados obtidos na etapa de aplicação e tabulação das informações prestadas. O Quadro 11 sintetiza as variáveis classificatória e independentes.

Quadro 11 - Variáveis Classificatória e Independentes (H1).

VARIÁVEIS		
Classificatória	Proxy	Independentes
Cultura Grupal ou Clã	Periodicidade	Mensal
		Bimestral
		Semestral
		Anual
	Participação	Contabilidade
		Financeiro
		Diretoria
		Todos
	Foco	Operacional
		Desempenho
		Metas
		Estratégias
	Gratificação	Gratificação
	Classificação	Dados Contábeis
		Flexível
		Base Zero
		Atividades
		Estático
	Influências	Política
		Economia
		Tecnologia
		Social
		Legal
		Fiscal
		Ecológica
		Concorrência
		Fornecedores
		Demográfica
	Planos	Marketing
		Operacional
		Ativos Permanentes
		Recursos Humanos
		Financeiro
	Variações	Erros
		Decisões Administrativas
		Identificáveis e não-controláveis
		Não-precisas
	Funcionários	0 a 50
		50 a 100
		100 a 500
		500 a 1000
		Acima de 1000

Fonte: elaborado pelo autor.

Depois de realizada análise de regressão logística pelo software SPSS versão 13.0, apresenta-se a Tabela 17 com os casos incluídos na análise pelo programa de acordo com os dados tabulados em planilha eletrônica.

Tabela 17 - Casos Incluídos na Análise (H1).

Casos		N	Percentual
Casos Selecionados	Incluídos nas Análises	86	100
	Casos Perdidos	0	0
	Total	86	100
Casos Não Selecionados		0	0
Total		86	100

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com os dados fornecidos pela Tabela 17, das 86 empresas respondentes, o software incluiu 100% para fins de análises. Da população abordada, para teste da hipótese 1 foram selecionadas 100% da amostra recebida com base nas respostas. Já a Tabela 18 aborda as codificações utilizadas pelo software SPSS na classificação da variável classificatória atribuída.

Tabela 18 - Codificação da Variável Classificatória (H1).

Variável Classificatória	Valor Interno
Outras Culturas	0
Cultura Grupal ou Clã	1

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme observado na Tabela 18, o software classifica como 1 a variável classificatória de cultura grupal ou clã e 0 como as demais variáveis culturais. Essa codificação é utilizada como parâmetro na interpretação das análises desenvolvidas pelo programa.

A Tabela 19 da pesquisa apresenta codificação paramétrica para as análises operacionais com base nas variáveis categóricas utilizadas. Desse modo, verifica-se que as variáveis são compreendidas pelas características das práticas orçamentárias estipuladas pelo presente estudo. Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.304) afirmam que as codificações paramétricas são atribuídas às variáveis categóricas somente para fins operacionais.

Tabela 19 - Classificação Variável Categórica (H1).

	Frequência	Código Parâmetro (1)
Q Funcionários - Acima de 1000	0	54
	1	32
Periodicidade - Semestral	0	81
	1	5
Periodicidade - Anual	0	12
	1	74
Participação - Contabilidade	0	76
	1	10
Participação - Financeiro	0	74
	1	12
Participação - Diretoria	0	76
	1	10
Participação - Todos os Setores	0	36
	1	50
Foco - Operacional	0	66
	1	20
Foco - Desempenho	0	81
	1	5
Foco - Metas	0	69
	1	17
Q Funcionários - 500 a 1000	0	53
	1	33
Q Funcionários - 100 a 500	0	70
	1	16
Q Funcionários - 50 a 100	0	82
	1	4
Q Funcionários - 0 a 50	0	84
	1	2
Foco - Estratégias	0	42
	1	44
Gratificação	0	51
	1	35
Periodicidade - Mensal	0	83
	1	3

Fonte: elaborada pelo autor.

Segundo Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.305), antes de apresentar os resultados da análise propriamente dita, o SPSS informa como seria a classificação da cultura caso o modelo se deixasse guiar apenas pela situação em que se enquadra a maioria dos casos observados. A Tabela 20 traz as informações específicas a essa etapa.

Tabela 20 - Classificação Cultural Grupal ou Clã.

Observações	Previstos		
	Cultura Grupal ou Clã		Percentual Correto
	0	1	
Cultura Grupal ou Clã	0	57	0
	1	29	0
Percentual Total			66,3

Fonte: elaborada pelo autor.

Desse modo, como a amostra é composta por 86 empresas, sendo 29 de cultura grupal e 57 com outra caracterização, onde, a princípio todas as empresas seriam classificadas como não grupais. O modelo classificaria corretamente as empresas com predominância grupal, porém de modo incorreto as outras culturas. Assim, o percentual geral de acerto nas classificações seria de 66,3%. Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.305) afirmam que esta tabela específica atua como uma referência para avaliar a eficácia do modelo quando ele passa a operar com as variáveis independentes para predizer a que grupo pertencem as organizações. Para Samohyl (2006) a abordagem assemelha-se às previsões ingênuas, ou seja, baseia-se na estimativa de que o valor futuro é igual o valor atual, mesmo com a inclusão das variáveis independentes.

De acordo com as informações, nota-se que não é interessante a formulação de predições por meio desse critério de classificação. O principal objetivo é fornecer uma base de comparação que permita a verificação de que as variáveis independentes melhoram a qualidade das predições. Conforme a Tabela 20, sem a inclusão das mesmas alcança-se um nível de acerto de 66,3% na classificação dos casos e com a inclusão espera-se um percentual mais elevado.

A próxima etapa das análises dedica-se ao teste da capacidade preditiva do modelo. O *Model Chi-square* testa a hipótese de que todos os coeficientes da equação logística são nulos. A Tabela 21 traz a síntese da validação. O valor foi de 17,51 indicando que se pode rejeitar a hipótese de que todos os parâmetros estimados são nulos, contribuindo para melhorar a qualidade das classificações.

Tabela 21 - Testes de Significância do Modelo Geral (H1).

	Chi-square	df	Sig.
Step	5,980	1	0,014
Block	17,514	3	0,001
Model	17,514	3	0,001

Fonte: elaborada pelo autor.

Após os primeiros testes da capacidade preditiva, têm-se a validação do desempenho geral do modelo por meio das análises *-2 Log Likelihood*, *Cox & Snell* e *Nagelkerke*. A Tabela 22 traz todas as análises pelas validações.

Tabela 22 - Testes de Significância do Modelo (H1).

-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
92,422	0,184	0,255

Fonte: elaborada pelo autor.

Hair Jr. *et al* (2005, p.234) afirmam que *-2LL* com valores menores de medida indicam um melhor ajuste do modelo quando da comparação entre eles. Pela Tabela 23 verifica-se que o *-2LL* foi ajustado de 104,871 para 92,422, representando queda e um melhor ajuste no modelo. Pelo teste *Cox & Snell*, atribui-se que 18,4% das variações ocorridas no log da razão de chance são explicadas pelo conjunto das variáveis. Por fim, o teste *Nagelkerke* que traz valores entre 0 e 1, indica que o modelo é capaz de explicar 25,5% das variações registradas na variável classificatória.

Tabela 23 - Teste de Hosmer e Lemeshow (H1).

Chi-square	df	Sig.
6,767	6	0,343

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 24 apresenta o teste de *Hosmer e Lemeshow*, onde o cálculo apresenta uma estatística de 6,767 a um nível de significância de $0,343 > 0,05$. Desse modo, os valores classificados não são significativamente diferentes dos observados. Pelo valor do resultado da significância, demonstra-se que o mesmo foi favorável, pois rejeita a hipótese de existência de diferenças significativas entre os resultados preditos pelo modelo e os observados.

Tabela 24 - Contingência do Teste Hosmer e Lemeshow (H1).

	Cultura Grupal = 0		Cultura Grupal = 1		Total
	Observed	Expected	Observed	Expected	
1	9	8,542	0	0,458	9
2	14	14,493	3	2,507	17
3	1	1,599	1	0,401	2
4	16	14,022	3	4,978	19
5	8	10,427	10	7,573	18
6	5	3,860	3	4,140	8
7	2	3,090	6	4,910	8
8	2	0,967	3	4,033	5

Fonte: elaborada pelo autor.

Na sequência de testes, a Tabela 25 sintetiza as contingências da estatística *Hosmer e Lemeshow* com o objetivo de testar a hipótese de que não há diferenças significativas entre os resultados preditos pelo modelo e os observados. Assim, foram divididos os casos em grupos aproximadamente semelhantes e comparados os valores observados com os esperados.

Tabela 25 - Classificação Final (H1).

Observados		Previstos		
		Cultura Grupal		Percentual Correto
		0	1	
Cultura Grupal	0	50	7	87,719
	1	19	10	34,483
Overall Percentage				69,767

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com o estabelecido na Tabela 25, após as inclusões das variáveis independentes no modelo o percentual de acerto eleva-se de 66,3% para 69,78%, ou seja, uma melhora pouco considerável. Após o desenvolvimento de todos os passos das análises, a Tabela 26 traz de modo direto as variáveis que foram incorporadas ao modelo que atribuiu a cultura grupal ou clã como independente.

Tabela 26 - Variáveis Inclusas na Equação (H1).

Variáveis	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
PeriodicidadeAnual(1)	-2,202	1,120	3,863	1	0,049	0,111
FocoOperacional(1)	-1,499	0,601	6,225	1	0,013	0,223
PlanoRecursosHumanos	0,716	0,282	6,422	1	0,011	2,046
Constant	-0,968	0,745	1,686	1	0,194	0,380

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 26 condiciona as variáveis que foram incorporadas ao modelo, ou seja, as variáveis independentes incluídas na equação do modelo. Verifica-se que se incluem as variáveis de periodicidade anual a um nível de significância de 0,049, foco operacional do orçamento a um nível de significância de 0,013 e, por fim, a variável plano de recursos humanos a um nível de significância de 0,011.

Das 3 variáveis independentes inclusas na equação impacta de modo positivo, apenas a variável de plano de recursos humanos a um valor de 0,716. As variáveis de periodicidade anual e foco operacional impactam de modo negativo com os valores respectivos de -2,202 e -1,499 na predição sobre as características de prática orçamentária em empresas cuja predominância cultural atribuída pelo *Competing Value Model* foi grupal ou clã. De acordo com o teste *Wald* desenvolvido, os níveis de significância das variáveis independentes aceitas

no modelo ou aproveitadas devem ser relacionados ao nível de significância de 0,05. Portanto, pode-se afirmar que as variáveis independentes: periodicidade anual, foco operacional e plano de recursos humanos exercem efeito nas características de prática orçamentária junto às empresas que obtiveram classificação cultural grupal ou clã, utilizada como variável classificatória no modelo.

Em contrapartida aos valores estabelecidos pelo teste *Wald*, a Tabela 26 relaciona as variáveis independentes não-inclusas na equação do modelo. Logo, do total de 42 variáveis, os testes excluíram 39 devido ao nível de significância encontrado na análise de regressão logística. Conforme Hair Jr. *et al* (2005, p.264) a estatística *Wald* é empregada para avaliar a significância, exceto em casos nos quais o coeficiente é extremamente grande, quando o escore estatístico é empregado.

Ainda segundo os autores, os coeficientes são estatisticamente significantes no nível 0,05, apesar da constante ser significativa apenas no nível 0,10. Neste sentido, as variáveis individuais são significantes e devem ser interpretadas. Além das variáveis inclusas no modelo, faz-se necessária a avaliação das variáveis independentes não-inclusas na equação e a observação dos valores encontrados pelos testes estatísticos multivariados.

Tabela 27 - Variáveis Não-Inclusas na Equação (H1).

Variáveis	Score	df	Sig.
PeriodicidadeMensal(1)	0,33	1	0,57
PeriodicidadeSemestral(1)	0,66	1	0,41
ParticipaçãoContabilidade(1)	2,59	1	0,11
ParticipaçãoFinanceiro(1)	0,06	1	0,81
ParticipaçãoDiretoria(1)	1,11	1	0,29
ParticipaçãoTodososSetores(1)	1,88	1	0,17
FocoDesempenho(1)	0,22	1	0,64
FocoMetas(1)	0,00	1	0,95
FocoEstratégias(1)	0,05	1	0,83
Gratificação(1)	1,16	1	0,28
OrçamentoDadosContábeis	0,46	1	0,50
OrçamentoFlexível	2,20	1	0,14
OrçamentoBaseZero	0,02	1	0,90
OrçamentoAtividades	0,04	1	0,84
OrçamentoEstático	0,08	1	0,78
InfluênciaPolítica	0,06	1	0,81
InfluênciaEconomia	0,51	1	0,48
InfluênciaTecnologia	1,85	1	0,17
InfluênciaSocial	0,39	1	0,53
InfluênciaLegal	0,34	1	0,56
InfluênciaFiscal	0,16	1	0,69
InfluênciaEcológica	0,00	1	0,95
InfluênciaConcorrência	0,00	1	0,98
InfluênciaFornecedores	0,02	1	0,89
InfluênciaDemográfica	0,14	1	0,71
PlanoMarketing	3,00	1	0,08
PlanoOperacional	0,00	1	0,96
PlanoAtivosPermanentes	2,62	1	0,11
PlanoFinanceiro	0,22	1	0,64
VariaçãoErros	0,13	1	0,72
VariaçãoDecisõesAdministrativas	0,66	1	0,42
VariaçãoNãoControláveis	1,51	1	0,22
VariaçãoNãoPrecisas	0,01	1	0,93
QFuncionários0a50(1)	1,19	1	0,28
QFuncionários50a100(1)	0,14	1	0,71
QFuncionários100a500(1)	2,30	1	0,13
QFuncionários500a1000(1)	0,98	1	0,32
QFuncionáriosAcimade1000(1)	0,03	1	0,87

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com o Quadro 10 do presente estudo, onde foram destacadas a variável categórica e as *proxies* de variáveis independentes, conclui-se pelas análises a inclusão das 3 variáveis apresentadas na Tabela 26, bem como a exclusão ao modelo das 39 variáveis estabelecidas na Tabela 27. As 39 variáveis independentes de prática orçamentária foram excluídas da equação devido aos valores de significância superarem 0,05 conforme estabelecido pelo modelo. Desse modo, a hipótese 1 (H₁) do presente estudo é rejeitada, pois de acordo com as análises estatísticas, existe relação entre as características específicas de prática orçamentária em empresas classificadas com cultura organizacional grupal ou clã.

4.2.2 Hipótese 2: cultura inovativa

Na seqüência das análises, estabelece-se a hipótese 2 do presente estudo para avaliação por meio do software SPSS versão 13.0. Os procedimentos de cálculo da regressão linear estabelecidos seguiram os mesmos passos da análise anterior relacionada a hipótese 1. Com isso, após as análises das quatro variáveis classificatórias, ou das quatro hipóteses estabelecidas, será possível concluir as informações finais pertinentes à pesquisa. Para tanto, relembra-se a hipótese 2:

H₂: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante inovativo em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, racional ou hierárquica.

Quadro 12 - Variáveis Classificatória e Independentes (H2).

VARIÁVEIS		
Classificatória	Proxy	Independentes
Cultura Inovativa	Periodicidade	Mensal
		Bimestral
		Semestral
		Anual
	Participação	Contabilidade
		Financeiro
		Diretoria
		Todos
	Foco	Operacional
		Desempenho
		Metas
		Estratégias
	Gratificação	Gratificação
	Classificação	Dados Contábeis
		Flexível
		Base Zero
		Atividades
		Estático
	Influências	Política
		Economia
		Tecnologia
		Social
		Legal
		Fiscal
		Ecológica
		Concorrência
		Fornecedores
		Demográfica
	Planos	Marketing
		Operacional
		Ativos Permanentes
		Recursos Humanos
		Financeiro
	Variações	Erros
		Decisões Administrativas
		Identificáveis e não-controláveis
		Não-precisas
	Funcionários	0 a 50
		50 a 100
		100 a 500
		500 a 1000
		Acima de 1000

Fonte: elaborado pelo autor.

Nessa etapa de análise, adota-se como variável classificatória a caracterização cultural inovativa das empresas participantes do estudo (Quadro 12). As análises seguirão a mesma ordem da hipótese 1 com o objetivo de melhor compreensão e comparação entre as classificações de cultura organizacional. Assim, estipulada a variável classificatória cultura

inovativa, têm-se como variáveis independentes as 42 opções de acordo com o Quadro 12 descrito relacionadas às práticas orçamentárias.

Tabela 28 - Casos Incluídos na Análise (H2).

Casos		N	Percentual
Casos Selecionados	Incluídos nas Análises	86	100
	Casos Perdidos	0	0
	Total	86	100
Casos Não Selecionados		0	0
Total		86	100

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 28 traz a informação dos casos que foram incluídos na análise. Das 86 empresas respondentes, na regressão logística da variável classificatória cultura organizacional inovativa, 100% das mesmas foram selecionadas para efeitos de cálculo. Em seguida, a Tabela 29 traz a codificação utilizada pelo software SPSS na classificação da variável classificatória cultura inovativa, estabelecendo 0 para outras cultura e 1 para a mesma.

Tabela 29 - Codificação da Variável Classificatória (H2).

Variável Dependente	Valor Interno
Outras Culturas	0
Cultura Inovativa	1

Fonte: elaborada pelo autor.

As variáveis categóricas utilizadas na análise são as mesmas estabelecidas na Tabela 30 referente à hipótese 1. Como a modificação incorreu apenas sobre a variável classificatória utilizada, permanecem inalteradas as variáveis categóricas independentes utilizadas.

Tabela 30 - Classificação Cultural Inovativa.

Observações		Previstos	
		Cultura Inovativa	
		0	1
Cultura Inovativa	0	73	0
	1	13	0
Percentual Total			
			84,9

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com a Tabela 30, aos mesmos modos dos cálculos da hipótese 1, tem-se que, segundo Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.305), antes de apresentar os resultados da análise propriamente dita, o SPSS informa como seria a classificação da cultura

caso o modelo se deixasse guiar apenas pela situação em que se enquadra a maioria dos casos observados. Assim, das 86 empresas respondentes, 13 foram classificadas pela cultura inovativa. Logo, o modelo classificaria corretamente as empresas com predominância inovativa, porém de modo incorreto as outras culturas e o percentual geral de acerto nas classificações seria de 84,9%. A tabela atua como uma referência para avaliar a eficácia do modelo quando ele passa a operar com as variáveis independentes para predizer a que grupo pertence cada empresa.

Como etapa seguinte das análises aplica-se o teste da capacidade preditiva do modelo. O *Model Chi-square* testa a hipótese de que todos os coeficientes da equação logística são nulos. A Tabela 31 traz a síntese da validação. O valor foi de 19,51 indicando que se pode rejeitar a hipótese de que todos os parâmetros estimados são nulos, contribuindo para melhorar a qualidade das classificações.

Tabela 31 - Testes de Significância do Modelo Geral (H2).

	Chi-square	df	Sig.
Step	5,086	1	0,024
Block	19,513	2	0,000
Model	19,513	2	0,000

Fonte: elaborada pelo autor.

Após os testes de significância do modelo geral, trazem-se os testes específicos do modelo por meio do *-2LL*, teste *Cox & Snell* e teste *Nagelkerke*. A Tabela 32 descreve os valores respectivos de cada teste de significância.

Tabela 32 - Testes de Significância do Modelo (H2).

-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
53,539	0,203	0,355

Fonte: elaborada pelo autor.

Na sequência dos testes de significância do modelo, é desenvolvido o teste *Hosmer e Lemeshow* com o objetivo de verificar a hipótese de que não há diferenças significativas entre os resultados preditos pelo modelo e os resultados observados. A Tabela 33 sintetiza o teste *Hosmer e Lemeshow*.

Tabela 33 - Teste de Hosmer e Lemeshow (H2).

Chi-square	df	Sig.
2,439	8	0,965

Fonte: elaborada pelo autor.

Logo, seguindo a distribuição qui-quadrado, o cálculo remete a uma estatística de 2,439 e um nível de significância de 0,965, ou seja, os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados e podem ser utilizados para estimação da probabilidade da cultura inovativa possuir práticas orçamentárias específicas. A Tabela 34 traz os valores de contingência do teste *Hosmer e Lemeshow*.

Tabela 34 - Contingência do Teste Hosmer e Lemeshow (H2).

	Cultura Inovativa = 0		Cultura Inovativa = 1		Total
	Observed	Expected	Observed	Expected	
1	9	8,986	0	0,014	9
2	9	8,943	0	0,057	9
3	9	8,854	0	0,146	9
4	8	7,753	0	0,247	8
5	8	8,365	1	0,635	9
6	10	10,646	2	1,354	12
7	5	4,956	1	1,044	6
8	7	6,712	2	2,288	9
9	7	5,824	3	4,176	10
10	1	1,960	4	3,040	5

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme estabelecido na Tabela 35, após as inclusões das variáveis independentes no modelo o percentual de acerto eleva-se de 84,9% para 88,37%, ou seja, uma melhora notável.

Tabela 35 - Classificação Final (H2).

Observados		Previstos		
		Cultura Inovativa		Percentual Correto
		0	1	
Cultura Inovativa	0	73	0	100,000
	1	13	0	0,000
Overall Percentage				84,884
Cultura Inovativa	0	72	1	98,630
	1	9	4	30,769
Overall Percentage				88,372

Fonte: elaborada pelo autor.

Após o desenvolvimento de todos os passos das análises, a Tabela 36 traz de modo direto as variáveis que foram incorporadas ao modelo que atribuiu a cultura inovativa como classificatória.

Tabela 36 - Variáveis Inclusas na Equação (H2).

Variáveis	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
InfluênciaEcológica	-0,709	0,265	7,153	1	0,007	0,492
PlanoRecursosHumanos	-0,836	0,409	4,172	1	0,041	0,434
Constant	1,983	1,033	3,686	1	0,055	7,267

Fonte: elaborada pelo autor.

Verifica-se, após as análises específicas à variável classificatória cultura inovativa, que das 42 variáveis independentes estipuladas, apenas as variáveis orçamentárias influência ecológica e plano de recursos humanos são comuns à classificatória. Isso se dá de acordo com o teste *Wald*, onde os níveis de significância das variáveis independentes aceitas no modelo ou aproveitadas devem ser relacionados ao nível de significância de 0,05. Ressalta-se que pelos valores respectivos de -0,709 e -0,836 as variáveis independentes de prática orçamentária impactam de modo negativo à caracterização cultural inovativa.

Tabela 37 - Variáveis Não-Inclusas na Equação (H2).

Variáveis	Score	df	Sig.
PeriodicidadeMensal(1)	0,568	1	0,451
PeriodicidadeSemestral(1)	2,066	1	0,151
PeriodicidadeAnual(1)	2,426	1	0,119
ParticipaçãoContabilidade(1)	0,507	1	0,476
ParticipaçãoFinanceiro(1)	2,094	1	0,148
ParticipaçãoDiretoria(1)	0,075	1	0,785
ParticipaçãoTodososSetores(1)	0,907	1	0,341
FocoOperacional(1)	2,092	1	0,148
FocoDesempenho(1)	0,543	1	0,461
FocoMetas(1)	0,008	1	0,927
FocoEstratégias(1)	2,274	1	0,132
Gratificação(1)	0,766	1	0,381
OrçamentoDadosContábeis	0,020	1	0,888
OrçamentoFlexível	0,621	1	0,431
OrçamentoBaseZero	1,193	1	0,275
OrçamentoAtividades	0,002	1	0,960
OrçamentoEstático	0,415	1	0,519
InfluênciaPolítica	1,345	1	0,246
InfluênciaEconomia	0,210	1	0,647
InfluênciaTecnologia	0,001	1	0,974
InfluênciaSocial	0,008	1	0,929
InfluênciaLegal	1,481	1	0,224
InfluênciaFiscal	1,263	1	0,261
InfluênciaConcorrência	0,118	1	0,732
InfluênciaFornecedores	0,004	1	0,953
InfluênciaDemográfica	0,526	1	0,468
PlanoMarketing	1,329	1	0,249
PlanoOperacional	1,482	1	0,223
PlanoAtivosPermanentes	0,358	1	0,550
PlanoFinanceiro	0,270	1	0,603
VariaçãoErros	0,190	1	0,663
VariaçãoDecisõesAdministrativas	0,035	1	0,851
VariaçãoNãoControláveis	0,486	1	0,486
VariaçãoNãoPrecisas	0,994	1	0,319
QFuncionários0a50(1)	1,674	1	0,196
QFuncionários50a100(1)	0,731	1	0,392
QFuncionários100a500(1)	0,031	1	0,859
QFuncionários500a1000(1)	2,066	1	0,151
QFuncionáriosAcimade1000(1)	0,758	1	0,384

Fonte: elaborada pelo autor.

Na etapa final de análise da hipótese 2, a Tabela 37 destaca as variáveis independentes não-inclusas no modelo. Das 42 variáveis relacionadas às práticas orçamentárias, verificou-se que apenas 2 foram incluídas na equação. As 40 variáveis independentes listadas não foram inclusas devido à significância das mesmas superar o valor de 0,05 conforme proposto no modelo e destacado na Tabela. Nesse sentido, a hipótese 2 (H₂) é rejeitada sobre a não existência de relação entre as características específicas de prática orçamentária em empresas cuja cultura organizacional atribuída foi a inovativa.

4.2.3 Hipótese 3: cultura de mercado ou racional

Como terceira fase das análises, traz-se como variável classificatória às avaliações a caracterização cultural organizacional de mercado ou racional (Quadro 13). Ressalta-se que, assim como as duas primeiras análises de regressão logística, serão utilizadas as mesmas variáveis independentes para predição dos resultados. A hipótese 3 estipulada na etapa introdutória da presente pesquisa é descrita como:

H3: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante racional em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou hierárquica.

Quadro 13 - Variáveis Classificatória e Independentes (H3).

VARIÁVEIS		
Classificatória	Proxy	Independentes
Cultura Racional	Periodicidade	Mensal
		Bimestral
		Semestral
		Anual
	Participação	Contabilidade
		Financeiro
		Diretoria
		Todos
	Foco	Operacional
		Desempenho
		Metas
		Estratégias
	Gratificação	Gratificação
	Classificação	Dados Contábeis
		Flexível
		Base Zero
		Atividades
		Estático
	Influências	Política
		Economia
		Tecnologia
		Social
		Legal
		Fiscal
		Ecológica
		Concorrência
		Fornecedores
		Demográfica
	Planos	Marketing
		Operacional
		Ativos Permanentes
		Recursos Humanos
		Financeiro
	Variações	Erros
		Decisões Administrativas
		Identificáveis e não-controláveis
		Não-precisas
	Funcionários	0 a 50
		50 a 100
		100 a 500
		500 a 1000
		Acima de 1000

Fonte: elaborado pelo autor.

Assim, utilizam-se todas as etapas realizadas nas análises de regressão logística das variáveis classificatórias cultura organizacional grupal ou clã e cultura inovativa. O primeiro passo é direcionado aos casos utilizados, de acordo com a Tabela 38.

Tabela 38 - Casos Incluídos na Análise (H3).

Casos		N
Casos Selecionados	Incluídos nas Análises	86
	Casos Perdidos	0
	Total	86
Casos Não Selecionados		0
Total		86

Fonte: elaborada pelo autor.

Das 86 empresas participantes, incluíram-se nos casos para as análises 100% das mesmas. Desse modo, nenhum caso foi perdido ou não selecionado para cálculo da regressão logística. A Tabela 39 demonstra as codificações utilizadas para classificação da variável classificatória cultura racional ou de mercado, sendo 1 para a mesma e 0 para as demais caracterizações. Ressalta-se também que as variáveis categóricas utilizadas são idênticas as duas primeiras regressões logísticas desenvolvidas.

Tabela 39 - Codificação da Variável Classificatória (H3).

Variável Classificatória	Valor Interno
Outras Culturas	0
Cultura de Mercado ou Racional	1

Fonte: elaborada pelo autor.

Assim como nas outras análises, a próxima etapa estima a classificação da variável classificatória cultura racional ou de mercado antes de apresentar os resultados da análise propriamente dita caso o modelo se deixasse guiar apenas pela situação em que se enquadra a maioria dos casos observados. Assim, das 86 empresas respondentes, 18 foram classificadas pela cultura racional ou de mercado. Logo, o modelo classificaria corretamente as empresas com predominância racional, porém de modo incorreto as outras culturas e o percentual geral de acerto nas classificações seria de 79,1%. A Tabela 40 atua como uma referência para avaliar a eficácia do modelo quando ele passa a operar com as variáveis independentes para prever a que grupo pertence cada empresa.

Tabela 40 - Classificação Cultura Racional ou Mercado.

		Previstos		
		Cultura Racional		Percentual Correto
		0	1	
Cultura Racional	0	68	0	100
	1	18	0	0
Percentual Total				79,1

Fonte: elaborada pelo autor.

Na etapa seguinte das análises aplica-se o teste da capacidade preditiva do modelo. O *Model Chi-square* testa a hipótese de que todos os coeficientes da equação logística são nulos. A Tabela 41 traz a síntese da validação. O valor foi de 25,5 indicando que se pode rejeitar a hipótese de que todos os parâmetros estimados são nulos, contribuindo para melhorar a qualidade das classificações.

Tabela 41 - Teste de Significância do Modelo Geral (H3).

	Chi-square	df	Sig.
Step	4,184	1	0,041
Block	25,500	2	0,000
Model	25,500	2	0,000

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme as análises de regressão logística das duas variáveis classificatórias iniciais, a próxima etapa é direcionada aos testes de significância do modelo. Trazem-se por meio das análises os testes específicos do modelo pelo *-2LL*, teste *Cox & Snell* e teste *Nagelkerke*. A Tabela 42 descreve os valores respectivos de cada teste de significância.

Tabela 42 - Testes de Significância do Modelo (H3).

-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
62,741	0,257	0,400

Fonte: elaborada pelo autor.

Após os testes de significância do modelo, aplica-se o teste *Hosmer e Lemeshow* que tem por objetivo avaliar se não há diferenças significativas entre os resultados preditos pelo modelo e os observados. A Tabela 43 traz os valores encontrados pela aplicação do teste.

Tabela 43 - Teste de Hosmer e Lemeshow (H3).

Chi-square	df	Sig.
5,589	7	0,588

Fonte: elaborada pelo autor.

Seguindo a distribuição qui-quadrado, o cálculo remete a uma estatística de 5,589 e um nível de significância de 0,588, ou seja, os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados e podem ser utilizados para estimação da probabilidade da cultura inovativa possuir práticas orçamentárias específicas. A Tabela 44 traz os valores de contingência do teste *Hosmer e Lemeshow*.

Tabela 44 - Contingência do Teste Hosmer e Lameshow (H3).

	Cultura Racional = 0		Cultura Racional = 1		Total
	Observado	Esperado	Observado	Esperado	
1	9	8,8986467	0	0,1013533	9
2	9	9,7111041	1	0,2888959	10
3	8	8,4587459	1	0,5412541	9
4	8	8,2260283	1	0,7739717	9
5	9	7,945549	0	1,054451	9
6	9	7,6599377	0	1,3400623	9
7	7	7,0416934	2	1,9583066	9
8	5	5,9239718	4	3,0760282	9
9	4	4,1343218	9	8,8656782	13

Fonte: elaborada pelo autor.

Conforme estabelecido na Tabela 45, após as inclusões das variáveis independentes no modelo o percentual de acerto eleva-se de 79,1% para 88,37%, ou seja, uma melhora representativa ao modelo como um todo.

Tabela 45 - Classificação Final (H3).

Observados		Previstos		
		Cultura Racional		Percentual Correto
		0	1	
Cultura Racional	0	67	1	98,529
	1	9	9	50,000
Overall Percentage				88,372

Fonte: elaborada pelo autor.

Como última etapa da regressão logística por meio da utilização da variável classificatória cultura racional ou de mercado, são apresentadas pela Tabela 46 as variáveis independentes que compõem a equação do modelo.

Tabela 46 - Variáveis Incluídas na Equação (H3).

Variáveis	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
PeriodicidadeAnual(1)	1,677	0,822	4,157	1	0,041	5,348
OrçamentoEstático	0,654	0,244	7,182	1	0,007	1,923
InfluênciaEcológica	0,280	0,119	5,568	1	0,018	1,323
VariaçãoNãoPrecisas	-0,869	0,344	6,385	1	0,012	0,420
Constant	-2,969	1,179	6,340	1	0,012	0,051

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com os dados atribuídos pela análise, o modelo utiliza as variáveis independentes de prática orçamentária de periodicidade anual, orçamento estático, influência ecológica e variações não precisas para caracterizar empresas com classificação de cultura organizacional racional ou de mercado. Ou seja, das 42 variáveis independentes, são

utilizadas as 4 relacionadas para explicar a variável classificatória cultura racional ou de mercado. As variáveis de periodicidade anual, orçamento estático e influência ecológica impactam positivamente sob os valores respectivos de 1,677, 0,654 e 0,280. A variável independente orçamentária de variações não-precisas impacta de modo negativo no modelo a um valor de -0,869.

Tabela 47 - Variáveis Não-Inclusas na Equação (H3).

Variáveis	Score	df	Sig.
PeriodicidadeMensal(1)	0,609	1	0,435
PeriodicidadeSemestral(1)	0,971	1	0,324
ParticipaçãoContabilidade(1)	0,176	1	0,675
ParticipaçãoFinanceiro(1)	0,966	1	0,326
ParticipaçãoDiretoria(1)	1,154	1	0,283
ParticipaçãoTodososSetores(1)	0,064	1	0,801
FocoOperacional(1)	0,970	1	0,325
FocoDesempenho(1)	0,670	1	0,413
FocoMetas(1)	0,365	1	0,546
FocoEstratégias(1)	0,790	1	0,374
Gratificação(1)	3,302	1	0,069
OrçamentoDadosContábeis	0,224	1	0,636
OrçamentoFlexível	0,686	1	0,407
OrçamentoBaseZero	0,687	1	0,407
OrçamentoAtividades	0,627	1	0,428
InfluênciaPolítica	1,145	1	0,285
InfluênciaEconomia	0,531	1	0,466
InfluênciaTecnologia	2,204	1	0,138
InfluênciaSocial	1,584	1	0,208
InfluênciaLegal	0,051	1	0,821
InfluênciaFiscal	0,318	1	0,573
InfluênciaConcorrência	0,283	1	0,595
InfluênciaFornecedores	0,510	1	0,475
InfluênciaDemográfica	0,904	1	0,342
PlanoMarketing	0,536	1	0,464
PlanoOperacional	0,840	1	0,359
PlanoAtivosPermanentes	0,010	1	0,919
PlanoRecursosHumanos	0,286	1	0,593
PlanoFinanceiro	0,041	1	0,840
VariaçãoErros	0,152	1	0,697
VariaçãoDecisõesAdministrativas	0,422	1	0,516
VariaçãoNãoControláveis	0,162	1	0,687
QFuncionários0a50(1)	0,019	1	0,890
QFuncionários50a100(1)	0,619	1	0,431
QFuncionários100a500(1)	3,606	1	0,058
QFuncionários500a1000(1)	1,015	1	0,314
QFuncionáriosAcimade1000(1)	0,129	1	0,720

Fonte: elaborada pelo autor.

Como finalização às análises da hipótese 3 da pesquisa, a Tabela 47 relaciona as variáveis independentes de prática orçamentária que não foram incluídas na equação do

modelo. A não-inclusão direciona-se ao fato da significância das mesmas, conforme demonstra a própria Tabela, superar o valor estabelecido pelo modelo em 0,05. Das 42 variáveis independentes de prática orçamentária, 38 foram excluídas da equação devido à significância encontrada. Assim, após as análises, obtém-se a rejeição da hipótese 3 (H₃) a qual não descreve práticas orçamentárias específicas para empresas caracterizadas culturalmente como racionais ou de mercado.

4.2.4 Hipótese 4: cultura hierárquica

Como finalização às análises de regressão, atribui-se como variável classificatória, a caracterização de cultura organizacional hierárquica (Quadro 14). Como variáveis independentes são utilizadas as mesmas 42 opções remetidas nas três primeiras análises, com as principais características da prática do orçamento empresarial pelas 86 organizações respondentes. Logo, destaca-se a hipótese 4 estabelecida na introdução do presente estudo com o objetivo de teste da mesma.

H₄: Não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante hierárquica em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou racional.

Quadro 14 - Variáveis Classificatória e Independentes (H4).

VARIÁVEIS		
Classificatória	Proxy	Independentes
Cultura Hierárquica	Periodicidade	Mensal
		Bimestral
		Semestral
		Anual
	Participação	Contabilidade
		Financeiro
		Diretoria
		Todos
	Foco	Operacional
		Desempenho
		Metas
		Estratégias
	Gratificação	Gratificação
	Classificação	Dados Contábeis
		Flexível
		Base Zero
		Atividades
		Estático
	Influências	Política
		Economia
		Tecnologia
		Social
		Legal
		Fiscal
		Ecológica
		Concorrência
		Fornecedores
		Demográfica
	Planos	Marketing
		Operacional
		Ativos Permanentes
		Recursos Humanos
		Financeiro
	Variações	Erros
		Decisões Administrativas
		Identificáveis e não-controláveis
		Não-precisas
	Funcionários	0 a 50
		50 a 100
		100 a 500
		500 a 1000
		Acima de 1000

Fonte: elaborado pelo autor.

Inicialmente, de acordo com a Tabela 48, são relacionadas as empresas que compuseram a amostra da análise. Conforme exposto, das 86 empresas participantes da pesquisa, 100% foram incluídas nas análises.

Tabela 48 - Casos Incluídos na Análise (H4).

Casos		N
Casos Selecionados	Incluídos nas Análises	86
	Casos Perdidos	0
	Total	86
Casos Não Selecionados		0
Total		86

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 49 direciona as codificações utilizadas relativas à variável classificatória cultura hierárquica, sendo 1 para a mesma e 0 para as demais caracterizações. Verifica-se também que as variáveis categóricas utilizadas são idênticas as três primeiras regressões logísticas desenvolvidas.

Tabela 49 - Codificação da Variável Classificatória (H4).

Variável Classificatória	Valor Interno
Outras Culturas	0
Cultura Hierárquica	1

Fonte: elaborada pelo autor.

A próxima etapa estima a classificação da variável classificatória cultura hierárquica antes de apresentar os resultados da análise propriamente dita caso o modelo se deixasse guiar apenas pela situação em que se enquadra a maioria dos casos observados. Assim, das 86 empresas respondentes, 26 foram classificadas pela cultura hierárquica. Logo, o modelo classificaria corretamente as empresas com predominância hierárquica, porém de modo incorreto as outras culturas e o percentual geral de acerto nas classificações seria de 69,8%. A Tabela 50 atua como uma referência para avaliar a eficácia do modelo quando ele passa a operar com as variáveis independentes para predizer a que grupo pertence cada empresa.

Tabela 50 - Classificação Cultural Hierárquica.

		Previstos	
		Cultura Hierárquica	
		0	1
Cultura Hierárquica	0	60	0
	1	26	0
Percentual Total			

Fonte: elaborado pelo autor.

Na sequência das análises aplica-se o teste da capacidade preditiva do modelo. O *Model Chi-square* testa a hipótese de que todos os coeficientes da equação logística são nulos. A Tabela 51 traz a síntese da validação com o valor 8,829 indicando que se pode rejeitar a

hipótese de que todos os parâmetros estimados são nulos, contribuindo para melhorar a qualidade das classificações.

Tabela 51 - Testes de Significância do Modelo Geral (H4).

	Chi-square	df	Sig.
Step	8,829	1	0,003
Block	8,829	1	0,003
Model	8,829	1	0,003

Fonte: elaborado pelo autor.

Após as análises de regressão logística das três variáveis classificatórias iniciais, a próxima etapa é direcionada aos testes de significância do modelo. Desenvolvem-se com o SPSS os testes específicos do modelo por meio do *-2LL*, teste *Cox & Snell* e teste *Nagelkerke*. A Tabela 52 descreve os valores respectivos de cada teste de significância.

Tabela 52 - Testes de Significância do Modelo (H4).

-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
96,577	0,098	0,138

Fonte: elaborada pelo autor.

Na continuidade das análises de regressão logística pela variável classificatória cultura hierárquica, desenvolve-se o teste de *Hosmer e Lemeshow*. O principal objetivo do teste é avaliar se não há diferenças significativas entre os resultados preditos pelo modelo e os observados. A Tabela 53 traz os valores encontrados pela aplicação do teste.

Tabela 53 - Teste de Hosmer e Lemeshow (H4).

Chi-square	df	Sig.
0,720	3,000	0,868

Fonte: elaborada pelo autor.

A Tabela 54 relaciona os valores de contingência aplicados no teste de *Hosmer e Lemeshow* de validação do modelo.

Tabela 54 - Tabela de Contigência do Teste Hosmer e Lemeshow (H4).

	Cultura Hierárquica=0		Cultura Hierárquica = 1		Total
	Observado	Esperado	Observado	Esperado	
1	26	25,429	4	4,571	30
2	11	12,112	5	3,888	16
3	16	15,255	8	8,745	24
4	5	5,435	6	5,565	11
5	2	1,768	3	3,232	5

Fonte: elaborada pelo autor.

Na seqüência, conforme estabelecido na Tabela 55, após as inclusões das variáveis independentes no modelo o percentual de acerto eleva-se de 69,8% para 72,09%, ou seja, uma melhora no modelo.

Tabela 55 - Classificação Final (H4).

Observados		Previstos		
		Cultura Hierárquica		Percentual Correto
		0	1	
Cultura Hierárquica	0	53	7	88,333
	1	17	9	34,615
Overall Percentage				72,093

Fonte: elaborada pelo autor.

Finalizadas as etapas da análise, verifica-se por meio da Tabela 56 quais as variáveis independentes que compuseram a equação na análise da variável classificatória cultura hierárquica.

Tabela 56 - Variáveis Incluídas na Equação (H4).

Variáveis	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
OrçamentoFlexível	0,580	0,205	8,002	1	0,005	1,786
Constant	-2,296	0,598	14,764	1	0,000	0,101

Fonte: elaborada pelo autor.

De acordo com a análise de regressão logística aplicada às variáveis, a Tabela 56 demonstra que a única variável independente de prática orçamentária que compõe o modelo da variável classificatória cultura hierárquica é a classificação do orçamento flexível. Pelo valor estabelecido em 0,580 demonstra-se que a mesma impacta positivamente a equação.

Tabela 57 - Variáveis Não-Inclusas na Equação (H4).

Variáveis	Score	df	Sig.
PeriodicidadeMensal(1)	0,718	1	0,397
PeriodicidadeSemestral(1)	0,413	1	0,520
PeriodicidadeAnual(1)	1,142	1	0,285
ParticipaçãoContabilidade(1)	0,056	1	0,814
ParticipaçãoFinanceiro(1)	0,000	1	0,984
ParticipaçãoDiretoria(1)	0,034	1	0,854
ParticipaçãoTodososSetores(1)	0,029	1	0,864
FocoOperacional(1)	0,877	1	0,349
FocoDesempenho(1)	0,062	1	0,803
FocoMetas(1)	1,686	1	0,194
FocoEstratégias(1)	0,114	1	0,735
Gratificação(1)	0,604	1	0,437
OrçamentoDadosContábeis	1,415	1	0,234
OrçamentoBaseZero	0,518	1	0,472
OrçamentoAtividades	1,631	1	0,202
OrçamentoEstático	0,395	1	0,530
InfluênciaPolítica	0,084	1	0,772
InfluênciaEconomia	0,020	1	0,887
InfluênciaTecnologia	2,272	1	0,132
InfluênciaSocial	0,285	1	0,593
InfluênciaLegal	0,312	1	0,576
InfluênciaFiscal	0,312	1	0,576
InfluênciaEcológica	0,320	1	0,572
InfluênciaConcorrência	0,203	1	0,652
InfluênciaFornecedores	0,004	1	0,947
InfluênciaDemográfica	0,000	1	0,990
PlanoMarketing	0,964	1	0,326
PlanoOperacional	0,000	1	0,983
PlanoAtivosPermanentes	0,916	1	0,339
PlanoRecursosHumanos	0,004	1	0,949
PlanoFinanceiro	0,028	1	0,867
VariaçãoErros	1,749	1	0,186
VariaçãoDecisõesAdministrativas	0,014	1	0,905
VariaçãoNãoControláveis	0,344	1	0,557
VariaçãoNãoPrecisas	1,988	1	0,159
QFuncionários0a50(1)	0,316	1	0,574
QFuncionários50a100(1)	0,117	1	0,732
QFuncionários100a500(1)	0,262	1	0,609
QFuncionários500a1000(1)	1,588	1	0,208
QFuncionáriosAcimade1000(1)	2,239	1	0,135

Fonte: elaborada pelo autor.

Das 42 variáveis independentes estabelecidas, foram excluídas 41, restando apenas a característica flexível do orçamento como variável independente utilizada no modelo. A Tabela 57 demonstra as demais variáveis independentes de prática orçamentária não incluídas na equação do modelo. A justificativa da não-inclusão remete-se ao fato dos valores demonstrados de significância superarem 0,05 conforme estipulado anteriormente. Ou seja, a

hipótese 4 (H4) que traz a inexistência de relação entre características orçamentárias específicas às empresas com predominância cultural hierárquica é rejeitada.

4.2.5 Síntese das análises das hipóteses

O capítulo 4, conforme anteriormente exposto, dedicou-se à apresentação e interpretação dos resultados encontrados pela pesquisa. Na primeira parte do capítulo foram apresentadas as tabulações dos dados obtidos pela pesquisa empírica por meio de análise descritiva com a utilização de percentuais e frequência. Já na segunda parte, o objetivo principal foi o teste das quatro hipóteses de pesquisa com a utilização da análise multivariada de dados, técnica de regressão logística e como ferramenta o software SPSS versão 13.0.

A finalidade do presente tópico do capítulo é apresentar uma síntese das análises desenvolvidas relacionadas às quatro hipóteses de pesquisa. Para tanto, serão utilizados os conceitos metodológicos descritos nos itens 3.5.3.2 de análise multivariada de dados e, de modo específico, o item 3.5.3.3 o qual aborda as características da regressão logística. Os testes estatísticos multivariados foram apresentados no item 4.2 do presente capítulo e resultaram nos dados do Quadro 15.

Quadro 15 - Comportamento das Variáveis junto às Hipóteses.

Hipótese	Variáveis Inclusas no Modelo	Proxies	Impacto	Coefficiente (B)	Signific.
H1	Periodicidade - Anual	1	Negativo	-2,202	0,04
H1	Foco - Operacional	3	Negativo	-1,499	0,01
H1	Plano - Recursos Humanos	7	Positivo	0,716	0,01
H2	Influências - Ecológicas	6	Negativo	-0,709	0,01
H2	Plano - Recursos Humanos	7	Negativo	-0,836	0,04
H3	Periodicidade - Anual	1	Positivo	1,677	0,04
H3	Classificação - Estático	5	Positivo	0,654	0,01
H3	Influências - Ecológicas	6	Positivo	0,280	0,02
H3	Variações - Não-precisas	8	Negativo	-0,869	0,01
H4	Classificação - Flexível	5	Positivo	0,580	0,01

Fonte: elaborado pelo autor.

Após a análise descritiva dos retornos da coleta de dados, inicialmente foi testada a primeira hipótese. A hipótese 1 (H1) afirmava que não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante grupal em relação às empresas com predominâncias culturais inovativa, racional ou hierárquica. Ou

seja, empresas com a predominância cultural grupal ou clã não possuem características de práticas orçamentárias específicas e diferentes das outras possibilidades de cultura.

Das 86 empresas respondentes, ou seja, 28,67% de amostra comparada ao total da população atingida, 33,72% foram caracterizadas pela cultura organizacional grupal ou clã. Dessas, 100% foram utilizadas nas análises estatísticas. Conforme estipulado nas etapas de análises, a mesma caracterização de cultura foi identificada como variável classificatória em comparação às 9 *proxies* ou 42 variáveis independentes de práticas orçamentárias.

Desse modo, foram realizados todos os testes de validação propostos na metodologia da regressão logística. O teste *stepwise* foi utilizado com a finalidade de identificar as variáveis que apresentavam maior modelo preditivo. A estatística *Wald*, identificada com um valor de 8,777 demonstrou que a coeficiente da constante incluída é significativamente diferente de zero, conforme proposto por Hair Jr. *et al* (2005, p.235). Pela análise, chegou-se a um valor de $-2LL$ de 92,422. Na sequência, os testes *Cox & Snell* e *Nagelkerke* chegaram aos valores de 0,184 e 0,255 respectivamente. Desse modo, 18,4% das variações ocorridas no *log* da razão de chance são explicadas pelo conjunto das 42 variáveis independentes explicadas por meio das *proxies*. O modelo também é capaz de explicar cerca de 25,5% das variações registradas na variável classificatória.

No teste de *Hosmer e Lemeshow* o resultado encontrado foi uma estatística de 6,767 e um nível de significância de 0,343, o que demonstra que os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados. Para Dias Filho e Corrar *in* Corrar *et al* (2007, p.308) esse é mais um indício de que o modelo pode ser utilizado para estimar a probabilidade de que as empresas com cultura organizacional grupal predominante possuem características específicas de prática orçamentária.

Demonstra-se também que sem a inclusão das variáveis específicas, o percentual de acerto das classificações foi de 66,3% e, após a inclusão das mesmas houve uma elevação a 69,77%, uma melhora não extensa, porém considerável. Por fim, no teste da hipótese 1 chegam-se às variáveis independentes de prática orçamentária inclusas no modelo: periodicidade anual (*proxy* 1), foco operacional (*proxy* 3) e plano de recursos humanos (*proxy* 7). Ressalta-se que as variáveis de periodicidade anual e foco operacional impactaram positivamente à equação do modelo e a variável plano de recursos humanos impactou de modo negativo, rejeitando-se assim a hipóteses 1 (**H₁**) do estudo.

Das 86 empresas respondentes, 13 ou 15,12% foram caracterizadas com predominância de cultura organizacional inovativa e 100% utilizadas nas análises. Para tanto, a hipótese 2 (**H₂**) pré-estabelecida afirmava que não existe relação entre as práticas

orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante inovativo em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, racional ou hierárquica. Foram desenvolvidos os mesmos procedimentos de análise estatística em todas as hipóteses. Como variável classificatória destacou-se a cultura inovativa e como independentes, novamente, as 9 *proxies* com 42 variáveis de prática orçamentária.

Inicialmente, a estatística *Wald* chegou a um valor de 32,855 significativamente diferente de zero. Pela análise, chegou-se a um valor *-2LL* de 53,539. Na sequência, os testes *Cox & Snell* e *Nagelkerke* chegaram aos valores de 0,203 e 0,355 respectivamente. Desse modo, 20,3% das variações ocorridas no *log* da razão de chance são explicadas pelo conjunto das 42 variáveis independentes explicadas por meio das *proxies*. O modelo também é capaz de explicar cerca de 35,5% das variações registradas na variável classificatória.

No teste de *Hosmer e Lemeshow* o resultado encontrado foi uma estatística de 2,439 e um nível de significância de 0,965, o que demonstra que os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados. Sem a inclusão das variáveis específicas, o percentual de acerto das classificações foi de 84,9% e, após a inclusão das mesmas houve uma elevação a 88,37%.

Assim, as variáveis independentes de orçamento incluídas no modelo foram: influências ecológicas (proxy 6) e plano de recursos humanos (proxy 3). De acordo com os testes estatísticos, tanto a variável de influências ecológicas, como a de plano de recursos humanos impactam de modo negativo na equação do modelo, sendo a hipótese 2 (**H₂**) rejeitada.

De acordo com as 86 empresas estudadas, 20,93% tiveram preponderância de cultura organizacional de mercado ou racional. Das mesmas, 100% foram relacionadas para as análises. A hipótese 3 (**H₃**) contextualizou que não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante racional em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou hierárquica.

Logo, como variável classificatória atribuiu-se a cultura organizacional racional ou de mercado e como independentes as 42 variáveis das 9 *proxies*. Após as análises iniciais, a estatística *Wald* chegou a um valor de 25,143 significativamente diferente de zero. De acordo com a análise, chegou-se a um valor de *-2LL* de 62,741. Na sequência, os testes *Cox & Snell* e *Nagelkerke* chegaram aos valores de 0,257 e 0,400 respectivamente. Assim, 25,7% das variações ocorridas no *log* da razão de chance são explicadas pelo conjunto das 42 variáveis independentes explicadas por meio das *proxies*. O modelo também é capaz de explicar cerca

de 40% das variações registradas na variável classificatória.

Na sequência, utilizou-se o teste de *Hosmer e Lemeshow* onde o resultado encontrado foi de 5,589 e um nível de significância de 0,588, o que demonstra que os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados. Sem a inclusão das variáveis específicas, o percentual de acerto das classificações foi de 79,1% e, após a inclusão das mesmas houve uma significativa elevação a 88,37%.

Realizados os testes de validação necessários à regressão logística, as variáveis independentes que compuseram o modelo da variável classificatória cultura racional ou de mercado foram: periodicidade anual (*proxy* 1), orçamento estratégico (*proxy* 3), influência externa da ecologia (*proxy* 6) e variações orçamentárias não-precisas (*proxy* 8). As variáveis de periodicidade anual, orçamento estratégico e influência externa ecológica impactam de modo positivo na equação do modelo. Em contrapartida, a variável independente de variações orçamentárias não-precisas impactou negativamente à equação. Os resultados demonstraram a rejeição da hipótese 3 (**H3**).

Como parte final da síntese das análises das hipóteses, verifica-se a utilização da variável classificatória cultura organizacional hierárquica, onde 30,23% das 86 empresas respondentes obtiveram a caracterização cultural específica. Dessas, 100% foram incluídas nas análises e como variáveis independentes relacionaram-se as 9 *proxies* distribuídas em 42 variáveis de práticas orçamentárias. A hipótese 4 (**H4**) estabeleceu que não existe relação entre as práticas orçamentárias das organizações com cultura organizacional caracterizada no quadrante hierárquica em relação às empresas com predominâncias culturais grupal, inovativa ou racional.

Na primeira parte das análises a estatística *Wald* demonstra um valor de 25,143 significativamente diferente de zero. O *-2LL* apresentou um valor de 96,576. Os testes *Cox & Snell* e *Nagelkerke* chegaram aos valores de 0,097 e 0,138 respectivamente. Assim, 9,7% das variações ocorridas no *log* da razão de chance são explicadas pelo conjunto das 42 variáveis independentes explicadas por meio das *proxies*. O modelo também é capaz de explicar cerca de 13,8% das variações registradas na variável classificatória.

O teste de *Hosmer e Lemeshow* chegou ao resultado estatístico de 0,720 e um nível de significância de 0,868, o que demonstra que os valores preditos não são significativamente diferentes dos observados. Sem a inclusão das variáveis específicas, o percentual de acerto das classificações foi de 69,8% e, após a inclusão houve uma elevação a 72,09%. Diante das análises expostas, no modelo com a variável classificatória cultural hierárquica, foi relacionada apenas uma variável independente caracterizada como orçamento flexível. A

mesma impactou positivamente à equação do modelo, sendo a hipótese 4 (**H₄**) rejeitada.

Após os testes estatísticos multivariados de regressão logística aplicados às quatro hipóteses testadas, verificou a rejeição de ambas. Logo, das variáveis independentes de prática orçamentária, relacionam-se as que não entraram em nenhuma das variáveis classificatórias de cultura organizacional. O Quadro 16 traz a relação das variáveis independentes, bem como as *proxies* específicas das não-inclusas em nenhum dos quatro modelos.

Quadro 16 - Variáveis Não-Inclusas nos Modelos.

Variáveis Não-Inclusas nas Hipóteses	<i>Proxies</i>
Periodicidade - Mensal	1
Periodicidade - Bimestral	1
Periodicidade - Semestral	1
Participação - Contabilidade	2
Participação - Financeiro	2
Participação - Diretoria	2
Participação - Todos	2
Foco - Desempenho	3
Foco - Metas	3
Foco - Estratégias	3
Gratificação	4
Classificação - Dados Contábeis	5
Classificação - Base Zero	5
Classificação - Atividades	5
Influências - Política	6
Influências - Economia	6
Influências - Tecnologia	6
Influências - Social	6
Influências - Legal	6
Influências - Fiscal	6
Influências - Concorrência	6
Influências - Fornecedores	6
Influências - Demográfica	6
Planos - Marketing	7
Planos - Operacional	7
Planos - Ativos Permanentes	7
Planos - Financeiro	7
Variações - Erros	8
Variações - Decisões Administrativas	8
Variações - Identificáveis e não-controláveis	8
Funcionários - 0 a 50	9
Funcionários - 50 a 100	9
Funcionários - 100 a 500	9
Funcionários - 500 a 1000	9
Funcionários - Acima de 1000	9

Fonte: o autor.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após todas as etapas, a pesquisa demonstra as considerações finais por meio das conclusões encontradas. O presente capítulo 5 dedica-se tanto a essas conclusões, como a algumas sugestões relacionadas a futuros estudos científicos sobre os temas enfocados.

5.1 CONCLUSÕES

A pesquisa foi estruturada em cinco grandes seções. Na parte introdutória, foram apresentados pontos como: a questão principal de pesquisa, o objetivo geral e objetivos específicos, bem como a justificativa e delimitação do estudo. A segunda etapa foi dedicada ao referencial teórico sobre os temas de cultura e comportamento organizacional e práticas gerenciais contábeis voltadas ao orçamento empresarial. Na terceira parte foram descritos todos os procedimentos metodológicos os quais compuseram e caracterizaram o estudo. A quarta etapa voltou-se às análises e interpretações dos resultados encontrados com a pesquisa empírica para que, na presente quinta e última etapa as conclusões pudessem ser desenvolvidas.

Dessa forma, o foco inicial da etapa conclusiva da pesquisa volta-se à parte introdutória do estudo. Traz-se a questão principal do estudo pré-estabelecida: **As características culturais de acordo com o Competing Value Model possuem relação com as práticas orçamentárias privadas das “300 Mais” do sul do Brasil?**

Conforme todas as fases do presente trabalho, indica-se que a questão norteadora do estudo possui condições de ser respondida. Por meio das principais análises desenvolvidas sobre os dados coletados junto às 86 empresas que efetivamente participaram do estudo, os resultados alcançados possibilitaram que a questão obtivesse resposta positiva.

Assim, responde-se como positivo os reflexos das caracterizações culturais junto às práticas orçamentárias das organizações que compuseram a amostra dos retornos relacionados às empresas classificadas como as “300 Mais” do sul do Brasil pelo anuário Expressão edição 2007 cujos dados são elaborados pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Diante da pesquisa *survey* desenvolvida e posterior tabulação e análise dos dados, houve a possibilidade de teste das quatro hipóteses pré-estabelecidas pela introdução do estudo.

Segundo os resultados apresentados pelo teste das hipóteses do estudo, as dimensões de cultura organizacional grupal ou clã, inovativa, de mercado ou racional e hierárquica as quais foram identificadas como variáveis classificatórias nas análises estatísticas de regressão logística, possuem características específicas de prática orçamentária, apresentadas como variáveis independentes internas às *proxies* propostas pelo questionário eletrônico. Logo, conforme os resultados encontrados identificam-se a existência de práticas orçamentárias empresariais específicas a cada caracterização de cultura organizacional de acordo com o *Competing Value Model*.

Um dos pontos mais importantes do estudo foi a etapa final, a qual desenvolveu a junção dos temas abordados no referencial teórico. A principal característica foi vincular dois temas inicialmente distintos, mas que ao longo do estudo e das comprovações estatísticas, foram direcionados a um mesmo caminho. A princípio, cultura e comportamento organizacional não são tratados em conjunto com linhas de contabilidade gerencial, ponto que a presente pesquisa demonstrou sobre as análises infométricas de cada tema. Nesse sentido, a justificativa colocada na introdução do estudo condicionou a ausência de trabalhos relacionados às influências culturais e comportamentais junto às práticas contábeis das organizações, mais especificamente às práticas orçamentárias empresariais privadas.

Buscou-se identificar se a caracterização da cultura organizacional de acordo com o *Competing Value Model* de Cameron e Quinn (1996) – grupal, inovativa, racional e hierárquica – das “300 Mais” do sul do Brasil, reflete nas práticas orçamentárias das organizações. A partir da análise das características culturais específicas a cada empresa, foi possível identificar as influências que a mesma exerce na prática da gestão orçamentária por meio das variáveis que foram apresentadas na metodologia da pesquisa.

Ressalta-se que os resultados limitam-se à população especificada e que a ampliação dos mesmos é objeto de recomendação para futuros estudos. Assim, conforme as análises estatísticas de regressão logística com a utilização do software SPSS versão 13.0, bem como das planilhas eletrônicas do Excel, o objetivo geral foi atingido, ou seja, pelas análises comprovou-se estatisticamente que variáveis de cultura organizacional e de prática orçamentária são relacionadas.

Autores como Merchant (2007) já trouxeram a relevância de pesquisas relacionadas ao sistema de orçamento corporativo e as influências no comportamento e no desempenho gerencial desde a década de 1980. Porém, conforme explorado no presente estudo, existe ainda um amplo campo de exploração sobre a vinculação dos temas culturais e comportamentais com as diversificadas práticas de contabilidade gerencial. Guerreiro, Frezatti

e Casado (2006) ampliaram o entendimento da contabilidade gerencial por meio da integração entre conceitos de cultura organizacional, psicologia e da Teoria Institucional, já como início da relação entre os temas.

Na etapa descritiva de análise dos dados, verificaram-se alguns pontos muito relevantes à compreensão das práticas de orçamento empresarial privado no Brasil, de modo específico na região sul, tendo sido abrangidos no estudo os Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Pela estrutura do questionário eletrônico enviado às 300 empresas classificadas como as “Mais” do sul pelo anuário expressão, chega-se à predominância e caracterização de alguns itens.

Após todas as análises serem transformadas em variáveis, foi possível o teste das quatro hipóteses pré-estabelecidas na etapa introdutória do estudo. Como conclusão final ao teste das hipóteses, conforme o item 4.2.5 que sintetizou todas as análises, verificou-se a rejeição das hipóteses 1 (**H₁**), 2 (**H₂**), 3 (**H₃**) e 4 (**H₄**) que atribuíram, de modo direto, que cada predominância de cultura organizacional – grupal, racional, inovativa e hierárquica – possuem características específicas de práticas orçamentárias.

Por meio das análises de regressão logística sobre os dados coletados e tabulados é possível afirmar que empresas com a predominância cultural grupal ou clã, tendem a possuir características orçamentárias comuns relativas aos aspectos de periodicidade anual (*proxy* 1), foco operacional (*proxy* 3) e plano de recursos humanos (*proxy* 7). Organizações com predominância cultural inovativa tendem a possuir características de orçamento nos aspectos de influências ecológicas (*proxy* 6) e plano de recursos humanos (*proxy* 3). As empresas com cultura organizacional de mercado ou racional caracterizam em comum as práticas orçamentárias de periodicidade anual (*proxy* 1), orçamento estratégico (*proxy* 3), influência externa da ecologia (*proxy* 6) e variações orçamentárias não-precisas (*proxy* 8). Como confirmação final, empresas com predominância cultural hierárquica relacionam a característica de orçamento flexível nas práticas gerenciais orçamentárias.

Em linhas gerais, diante dos fatores limitantes do estudo como a quantidade de retornos, população pesquisada e participação das empresas na pesquisa, chega-se à conclusão final de que todos os objetivos, tanto geral como específicos, foram atingidos construindo-se assim uma base teórica e prática pra utilização em futuros estudos que poderão ser objetos de exploração nos temas abordados.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

Durante as etapas de desenvolvimento do trabalho, recomendações de exploração sobre os temas abordados surgem devido à extensa oportunidade e campo de estudos necessários à compreensão contínua das práticas gerenciais orçamentárias e dos temas culturais e comportamentais junto às organizações.

Devido à limitação do estudo em relação à população analisada das 300 maiores empresas da região Sul do Brasil, há possibilidade de expansão da pesquisa para, além da região estabelecida, outras unidades federativas, bem como todo o país. Nesse sentido, conforme pesquisa citada desenvolvida por Geert Hofstede na década de 1970 onde as culturas específicas de cada país foram analisadas como reflexos à cultura de uma mesma corporação, recomenda-se um estudo atualizado sobre o tema, direcionado a diferentes países ou a diferentes estados dentro de uma mesma nação.

Conforme outro ponto de limitação da presente pesquisa, as práticas gerenciais focadas foram as do orçamento empresarial privado. Para tanto, há possibilidade de exploração de outras práticas de contabilidade gerencial, assim como as práticas de gestão de custos das organizações condicionadas às questões comportamentais e culturais. O estabelecimento de outras variáveis orçamentárias também se faz necessário ao desenvolvimento dos estudos nos temas.

Uma das questões levantadas pela pesquisa *survey* foi a verificação quanto à gratificação das empresas junto aos responsáveis por atingirem as metas orçamentárias pré-estabelecidas. Como sugestão, há possibilidade de análise em relação às empresas que gratificam seus responsáveis quanto à especificidade de características comportamentais entre os indivíduos em relação às empresas que não gratificam.

Ressalta-se que ao longo da evolução das práticas contábeis e gerenciais, novos temas e idéias surgem como forma de aprimorar alguns conceitos específicos. O tema relacionado às questões comportamentais e culturais demonstra um amplo campo de pesquisas passíveis de análises. Assim, diante dos temas que foram objeto da presente dissertação, há possibilidade de exploração contínua, bem como aprofundamento acerca da cultura e comportamento organizacionais, e das práticas de contabilidade gerencial junto às empresas que forem alvos de estudo.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**. 24, 189-204, 1999.

ALCADIPANI, Rafael; CRUBELATTE, João Marcelo. Cultura organizacional: generalizações improváveis e conceituações imprecisas. **Revista de Administração de empresas – RAE**, vol. 43, n. 2, p.64-77, 2003.

ALVES, Sergio. **Revigorando a cultura da empresa: uma abordagem cultural da mudança nas organizações, na era da globalização**. São Paulo: Makron Books, 1997.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, Anthony A.; BAKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BENDASSOLLI, Pedro F. O fetiche da mudança. *In*: WOOD JR., Thomaz (coordenador). **Gestão empresarial: comportamento organizacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

BEUREN, Ilse M. (coord.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BIO, Sérgio R. **Desenvolvimento de sistemas contábeis-gerenciais: um enfoque comportamental e de mudança organizacional**. São Paulo, 1987. Tese (Doutorado em contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

BIO, Sérgio R. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1988.

BLASCHEK, José Roberto de Souza; LOPES, Hilton de Araújo. Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar ?. **Anais Congresso Internacional de Custos**, 2005, Itapema-SC. Congresso Internacional de Custos, 2005.

BLOCHER, Ed; CHEN, Kung; COKINS, Gary; LIN, Tom. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

BUCH, Kimberly; WETZEL, David K. Analysing and realigning organizational culture. **Leadership & Organizations Development Journal**, v. 22, n. 1, p.40, 2001.

CALDAS, Miguel P.; MOTTA, Fernando Cláudio Prestes. **Cultura organizacional e cultura brasileira**. São Paulo: Atlas, 1997.

CALDAS, Waldenyr. **Cultura**. São Paulo: Global, 1986.

CAMERON, Kim.; QUINN, Robert E. **Diagnosing and changing organizational culture**. 1996

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

COHEN, Allan R.; FINK, Stephen L. **Comportamento organizacional: conceitos e estudos de caso**. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. *In*: BEUREN, Ilse M. (coordenadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edílson; FILHO, José Maria Dias (coordenadores). **Análise multivariada: para cursos de administração, ciências contábeis e economia**. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2007.

CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos R. (coordenadores). **Pesquisa operacional para decisão em Contabilidade e Administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

CROZATTI, Jaime. **Cultura organizacional e gestão econômica: um estudo em áreas de controladoria de bancos públicos**. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

CROZATTI, Jaime. Modelo de Gestão e Cultura Organizacional – Conceitos e Interações. **Revista Contabilidade e Finanças**, FEA/USP, v.10, n.18, maio/agosto 1998.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 1995.

DEVINE, Kevin; O'CLOCK, Priscilla; ROONEY, Cynthia J. Implications of culture on the development of control systems. **The Ohio CPA Journal**. January-March, 2000.

DIAS FILHO, José Maria; CORRAR, Luiz J. Regressão logística. *In*: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edílson; FILHO, José Maria Dias (coordenadores). **Análise multivariada: para**

cursos de administração, ciências contábeis e economia. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 2007.

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de custos:** como medir, monitorar e motivar o desempenho. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

FLEURY, Maria Tereza Leme. O desvendar a cultura de uma organização – uma discussão metodológica. *In:* FLEURY, Maria Tereza L.; FISCHER, Rosa Maria (coordenadoras). **Cultura e Poder nas Organizações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREITAS, A. B. Traços brasileiros para uma análise organizacional. *In:* CALDAS, Miguel P.; MOTTA, Fernando Cláudio Prestes. **Cultura organizacional e cultura brasileira**. São Paulo: Atlas, 1997.

FREITAS, Maria Ester de. **Cultura organizacional:** identidade, sedução e carisma? 3. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2002.

FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review – BAR**, v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87, jan./jun. 2005.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial:** planejamento e controle gerencial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIBSON, James L.; IVANCEVICH, John M.; DONNELLY JR., James H.; KONOPASKE, Robert. **Organizações:** comportamento, estrutura e processos. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP, São Paulo. Edição Comemorativa, p. 7-21, setembro 2006.

GUJARATI, Damodar N. **Econometria básica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

HAIR JR., Joseph F.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAIR JR., Joseph F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HANSEN, Stephen C.; VAN DER STEDE, Wim A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**. 15, 415-439, 2004.

HENRY, Jean-François. Organizational culture and performance measurement systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31 (1), january 2006, p. 77-103.

HITT, Michael A.; MILLER, C. Chet; COLELLA, Adrienne. **Comportamento organizacional : uma abordagem estratégica**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

HOFSTEDE, Geert. **Culture and organizations: software of the mind**, intercultural cooperation and its importance for survival. London: Harper Collins, 1994.

HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. Figures of hate: feature beyond budgeting. **Financial Management**. February, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Management Accounting Concepts**. Relatório Revisado de Março de 1998.

JOHANN, Silvio Luiz. **Gestão da cultura corporativa: como as organizações de alto desempenho gerenciam sua cultura organizacional**. São Paulo: Saraiva, 2004.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment**. Harvard Business School, 2001.

KATZ, Daniel; KAHN, Robert L. **Psicologia social das organizações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. Petrópolis: Vozes, 1997.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LAKATOS, Eva Maria. **Sociologia da administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber**. Porto Alegre: Editora Artes Médicas Sul Ltda.; Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

LEITE, Rita Mara. **Orçamento empresarial: um estudo exploratório em indústrias do estado do Paraná**. Dissertação do Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná – UFPR. Curitiba, 2008.

LEITE, Rita Mara; CLEMENTE, Ademir; GARCIA, Régis. Análise de regressão: uma ferramenta para previsão de vendas. **Anais 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. Universidade de São Paulo, 2007.

LIENHARDT, Godfrey. **Antropologia social**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1965.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para formatação e edição de dissertações e teses**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. Comissão de Pós-Graduação. São Paulo: 2004.

MARCHIORI, Marlene. **Cultura e comunicação organizacional: um olhar estratégico sobre a organização**. São Caetano do Sul: Difusora, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEGLIORINI, Evandir. Amostragem. *In*: CORRAR, Luiz J.; THEÓPHILO, Carlos R. (coordenadores). **Pesquisa operacional para decisão em Contabilidade e Administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

MERCHANT, Kenneth A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de Contabilidade e Organizações – RCO**. Vol. 1, n. 1, p. 107-126, Set. / Dez. 2007.

MOORHEAD, Gregory; GRIFFIN, Ricky W. **Organizational behavior: managing people and organizations**. 5. ed. Boston: Houghton Mifflin Company, 1998.

MUSIELLO NETO, Francisco Eugênio. O impacto da cultura organizacional nas práticas de gestão ambiental: um estudo no Pólo Costa das Piscinas, litoral sul-paraibano. Encontro Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração. **XXVIII EnANPAD**, Curitiba, 2004.

NOGUEIRA, Roberto. **Elaboração e análise de questionários: uma revisão da literatura básica e a aplicação dos conceitos a um caso real**. Rio de Janeiro: UFRJ/COPPEAD, 2002.

OTLEY, David. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**. 10, 363-382, 1999.

OTLEY, David; POLLANEN, Raili M. Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. **Accounting, Organizations and Society**. 25, 483-496, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria avançada**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PETTIGREW, Andrew M. A cultura das organizações é administrável? *In*: FLEURY, Maria Tereza L.; FISCHER, Rosa Maria (coordenadoras). **Cultura e Poder nas Organizações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

PIRES, José Calixto de Souza; MACÊDO, Kátia Barbosa. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v.40 (1), 81-105, Jan/Fev 2006.

PORTON, Rosimere Alves de Bona; BEUREN, Ilse Maria. Formulação de hipóteses e caracterização de variáveis em pesquisa contábil. *In*: BEUREN, Ilse M. (coordenadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PRESTES, João Maria. **A Cultura Organizacional como estratégia de controle administrativo: um estudo comparativo de casos**. Dissertação de Mestrado do Centro de Pesquisa e Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 1998.

RACHLIN, Robert; SWEENEY, H.W. Allen. **Handbook of budgeting**. 3rd. ed. New York: John Wilwy & Sons, Inc, 1993.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. *In*: BEUREN, Ilse M. (coordenadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REGO, Arménio; CUNHA, Miguel Pina e. A hora da mudança. *In*: WOOD JR., Thomaz (coordenador). **Gestão empresarial: comportamento organizacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ROBBINS, Stephen. P. **Comportamento organizacional**. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

SAMOHYL, Robert Wayne. Measuring the Efficiency of an Informal Forecasting Process. Foresight, **International Institute of Forecasters**, 2006.

SANTOS, Neusa Maria Bastos F. **Impacto da cultura organizacional no desempenho das empresas, conforme mensurado por indicadores contábeis - um estudo interdisciplinar**. Tese de doutorado apresentado à FEA/USP, 1992.

SCHEIN, Edgar H. **Organizational culture and leadership**. 2nd. ed. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1992.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do Pensamento Contábil**. Coleção Resumo de Contabilidade v.8. São Paulo: Atlas, 2006.

SIMONS, Robert. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, vol.12, n.4, p.357-374, 1987.

TARIFA, Marcelo Resquetti. Cultura e comportamento organizacional nas práticas de controladoria empresarial: estudo de caso em uma companhia de café solúvel do norte do Paraná. **Anais 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. Universidade de São Paulo, 2007.

TAVARES, Fred. **Marketing, conceitos, tipos, objetivo e análise de desempenho**. Mimeo. 2005

TOMEI, Patrícia Amélia; BRAUNSTEIN, Marcelo Lomacinski. **Cultura organizacional e privatização: a dimensão humana**. São Paulo: Makron Books, 1993.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VIGOTSKI, Liev Semionovich. **Psicologia pedagógica**. Porto Alegre: Artmed, 2003.

WAGNER III, John A.; HOLLENBECK, John R. **Comportamento organizacional – criando vantagem competitiva**. São Paulo: Saraiva, 2002.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WOOD JR., Thomaz (coordenador). **Gestão empresarial: comportamento organizacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

WOOD JR., Thomaz (coordenador). **Mudança organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – CLASSIFICAÇÃO DAS “300 MAIS” DO SUL – REVISTA EXPRESSÃO
EDIÇÃO 2007

APÊNDICE 2 – EMAIL DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA

APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO ELETRÔNICO

APÊNDICE 1

CLASSIFICAÇÃO DAS “300 MAIS” DO SUL – REVISTA EXPRESSÃO EDIÇÃO 2007

Classificação	Empresa	Setor	UF
1	Bunge Alimentos	Alimentos	SC
2	Vivo	Telecomunicações	PR
3	Sadia	Alimentos	SC
4	Alberto Pasqualini - Refap	Petróleo e petroquímica	RS
5	Perdigão Agroindustrial	Alimentos	SC
6	Souza Cruz	Fumo	RS
7	Copel Distribuição	Energia e gás	PR
8	Klabin	Celulose e papel	PR
9	Copesul	Petróleo e petroquímica	RS
10	Tractebel	Energia e gás	SC
11	Renault do Brasil	Montadoras de automóveis	PR
12	Coamo	Cooperativas agroindustriais	PR
13	Weg Equipamentos Elétricos	Máquinas e equipamentos	SC
14	Rio Grande Energia	Energia e gás	RS
15	Sanepar	Saneamento	PR
16	Copel Geração	Energia e gás	PR
17	Ipiranga Petroquímica	Petróleo e petroquímica	RS
18	Celesc	Energia e gás	SC
19	AES Sul	Energia e gás	RS
20	CEEE - GT	Energia e gás	RS
21	Tupy Fundições	Autopeças	SC
22	Vega do Sul	Siderurgia	SC
23	ALL do Brasil	Logística e armazenagem	PR
24	Avipal	Alimentos	RS
25	Kraft Foods	Alimentos	PR
26	Dist. de Prod. de Petróleo Ipiranga	Comércio atacadista e exterior	RS
27	Weg Exportadora	Máquinas e equipamentos	SC
28	Seara	Alimentos	SC
29	Alliance One	Fumo	RS
30	Lojas Renner	Comércio varejista	RS
31	Corsan	Saneamento	RS
32	Marcopolo	Montadoras de ônibus	RS
33	Doux Frangosul	Alimentos	RS
34	Eletrosul	Energia e gás	SC
35	Gerdau Aços Especiais	Siderurgia	RS
36	Tigre	Plástico e borracha	SC
37	Usina de Açúcar Sta. Terezinha	Alimentos	PR
38	Agrenco	Comércio atacadista e exterior	SC
39	Randon Impl. e Partic.	Material de transporte	RS
40	Gerdau Comercial de Aços	Siderurgia	RS
41	Coopercentral	Cooperativas agroindustriais	SC
42	C. Vale	Cooperativas agroindustriais	PR
43	Milenia Agrociências	Química	PR
44	Yara Brasil Fertilizantes	Química	RS
45	AES Uruguaiana	Energia e gás	RS
46	CEEE - D	Energia e gás	RS
47	Positivo Informática	Tecnologia e automação	PR
48	Cocamar	Cooperativas agroindustriais	PR
49	Vonpar	Bebidas	RS
50	Cooperativa Entre Rios	Cooperativas agroindustriais	PR
51	Ind. Nac. de Aços Laminados - INAL	Siderurgia	PR
52	Lojas Colombo	Comércio varejista	RS
53	Cooperativa Lar	Cooperativas agroindustriais	PR

54	Spaipa	Bebidas	PR
55	Copel Transmissão	Energia e gás	PR
56	Borrachas Vipal	Plástico e borracha	RS
57	Casan	Saneamento	SC
58	Refinaria de Petróleo Ipiranga	Petróleo e petroquímica	RS
59	Moinhos Cruzeiro do Sul	Alimentos	RS
60	União Bras. Educ. e Assist. - PUC/RS	Serviços diversos	RS
61	Innova	Petróleo e petroquímica	RS
62	Baesa - Energética Barra Grande	Energia e gás	RS
63	Cia. Providência	Plástico e borracha	PR
64	Cecrisa	Cerâmica	SC
65	CTA - Continental Tobaccos Alliance	Fumo	RS
66	Diplomata	Alimentos	PR
67	Terra Networks Brasil	Provedor de internet	RS
68	Bianchini	Alimentos	RS
69	Integrada Coop. Agroind.	Cooperativas agroindustriais	PR
70	Eliane	Cerâmica	SC
71	Hering	Têxtil e confecções	SC
72	Gonvarri	Siderurgia	PR
73	Placas do Paraná	Madeira	PR
74	RBS - Zero Hora Ed. Jornalística	Editoras, gráficas e comunicação	RS
75	Cia. Energética Meridional - CEM	Energia e gás	SC
76	Cooperalfa	Cooperativas agroindustriais	SC
77	Copacol	Cooperativas agroindustriais	PR
78	Josapar	Alimentos	RS
79	Thyssenkrupp Elevadores	Máquinas e equipamentos	RS
80	Coopavel	Cooperativas agroindustriais	PR
81	Corol	Cooperativas agroindustriais	PR
82	Quip	Construções e engenharia	RS
83	Mundial	Metalurgia	RS
84	Azaléia	Calçados e componentes	RS
85	Castrolanda	Cooperativas agroindustriais	PR
86	Gazin	Comércio varejista	PR
87	Zamproгна	Metalurgia	RS
88	Tramontina	Metalurgia	RS
89	Teka	Têxtil e confecções	SC
90	C.R. Almeida - Engenharia de Obras	Construções e engenharia	PR
91	Dimed	Comércio varejista	RS
92	Batávia	Alimentos	PR
93	Ferramentas Gerais	Comércio varejista	RS
94	Cooperativa Batavo	Cooperativas agroindustriais	PR
95	Tafisa	Madeira	PR
96	Nortox	Química	PR
97	Yoki	Alimentos	PR
98	Hosp. de Clínicas de Porto Alegre	Serviços de saúde	RS
99	SCGÁS	Energia e gás	SC
100	Unimed Curitiba	Serviços de saúde	PR
101	Cia. Cacique de Café Solúvel	Bebidas	PR
102	Fras-Le	Autopeças	RS
103	Portobello	Cerâmica	SC
104	Machadinho Energética - MAESA	Energia e gás	SC
105	Celulose Irani	Celulose e papel	RS
106	Berneck	Madeira	PR
107	CGTEE	Energia e gás	RS
108	Schulz	Máquinas e equipamentos	SC
109	Stemac	Máquinas e equipamentos	RS
110	Unimed Porto Alegre	Serviços de saúde	RS
111	Ciser	Metalurgia	SC

112	Sulgás	Energia e gás	RS
113	Renner Sayerlack	Química	RS
114	Furukawa	Eletroeletrônicos	PR
115	Rodonorte	Concessionárias de rodovias	PR
116	Alibem	Alimentos	RS
117	Cálamo	Comércio atacadista e exterior	PR
118	Frigorífico Riosulense	Alimentos	SC
119	Botica Comercial Farmacêutica	Comércio varejista	PR
120	Petroquímica Triunfo	Petróleo e petroquímica	RS
121	Cocari - Coop. Agropec. E Ind.	Cooperativas agroindustriais	PR
122	Agrale	Máquinas e implementos agrícolas	RS
123	Suspensys Sistemas Automotivos	Autopeças	RS
124	Iguaçu Celulose, Papel	Celulose e papel	PR
125	Santa Maria Papel e Celulose	Celulose e papel	PR
126	SESI/SC	Serviços diversos	SC
127	Forjas Taurus	Metalurgia	RS
128	TCP - Terminal Contêin. Paranaguá	Logística e armazenagem	PR
129	Fundação Univ. de Caxias do Sul	Serviços de saúde	RS
130	Compagas	Energia e gás	PR
131	GDC Alimentos	Alimentos	SC
132	Lojas Quero-Quero	Comércio varejista	RS
133	Cia. Iguaçu de Café Solúvel	Bebidas	PR
134	WHB Componentes Automotivos	Autopeças	PR
135	Epcos do Brasil	Eletroeletrônicos	RS
136	Elejor - Centr. Elétricas Rio Jordão	Energia e gás	PR
137	Televisão Gaúcha	Editoras, gráficas e comunicação	RS
138	Döhler	Têxtil e confecções	SC
139	Paraná Equipamentos	Comércio varejista	PR
140	Zanotti	Têxtil e confecções	SC
141	Giassi & Cia.	Comércio varejista	SC
142	Adami Madeiras	Celulose e papel	SC
143	Indústria de Compensados Sudati	Madeira	PR
144	Expresso Mercúrio	Transporte de cargas	RS
145	Hosp. Nossa Sra. da Conceição	Serviços de saúde	RS
146	Parati	Alimentos	SC
147	Gráfica e Editora Posigraf	Editoras, gráficas e comunicação	PR
148	Cremer	Têxtil e confecções	SC
149	Synteko Produtos Químicos	Química	RS
150	Tuper	Autopeças	SC
151	Coop. Agroindustrial Copagril	Cooperativas agroindustriais	PR
152	Karsten	Têxtil e confecções	SC
153	Canguru	Plástico e borracha	SC
154	Todeschini	Móveis	RS
155	Master Sist. Automotivos	Autopeças	RS
156	Sercomtel	Telecomunicações	PR
157	Cimento Itambé	Mineração	PR
158	Copercampos	Cooperativas agroindustriais	SC
159	Cotrígo	Cooperativas agroindustriais	RS
160	Ibema	Celulose e papel	PR
161	Ceran - Cia. Energ. Rio das Antas	Energia e gás	RS
162	Conservas Oderich	Alimentos	RS
163	Brasfumo	Fumo	RS
164	Sabarálcool	Alimentos	PR
165	Ouro Verde	Transporte coletivo	PR
166	Datasul	Tecnologia e automação	SC
167	Calçados Beira Rio	Calçados e componentes	RS
168	Marisol	Têxtil e confecções	SC
169	Comil Carrocerias e Ônibus	Montadoras de ônibus	RS

170	Cooper AI	Cooperativas agroindustriais	SC
171	Cotripal	Cooperativas agroindustriais	RS
172	WEG Indústrias	Química	SC
173	Cereagro	Alimentos	SC
174	Cosuel	Cooperativas agroindustriais	RS
175	Tramontina Farroupilha	Metalurgia	RS
176	Assoc. Hosp. Moinhos de Vento	Serviços de saúde	RS
177	Cesbe Eng. e Empreendimentos	Construções e engenharia	PR
178	Kepler Weber	Máquinas e equipamentos	RS
179	Unifertil	Química	RS
180	Mili	Farmacêutica, higiene e cosméticos	PR
181	Sultepa	Construções e engenharia	RS
182	South Service Trading	Comércio atacadista e exterior	RS
183	KBH&C Tabacos	Fumo	RS
184	Pettenati	Têxtil e confecções	RS
185	Ivaí Engenharia de Obras	Construções e engenharia	PR
186	DHB Componentes Automotivos	Autopeças	RS
187	ALL Intermodal	Logística e armazenagem	PR
188	Tecon Rio Grande	Logística e armazenagem	RS
189	Lupatech	Metalurgia	RS
190	Sociedade Educadora e Caridade	Serviços de saúde	RS
191	Nutrimental	Alimentos	PR
192	SLC Alimentos	Alimentos	RS
193	Unimed Nordeste-RS	Serviços de saúde	RS
194	Eugênio Raulino Koerich	Comércio varejista	SC
195	Açúcar e Alcool Bandeirantes	Alimentos	PR
196	Coop. Agropec. Sudoeste - Coasul	Cooperativas agroindustriais	PR
197	Comercial Curitiba de Veículos	Comércio varejista	PR
198	Nórdica Veículos	Comércio varejista	PR
199	Tanac	Química	RS
200	Intelbras	Eletroeletrônicos	SC
201	Romagnole Produtos Elétricos	Máquinas e equipamentos	PR
202	Trensurb	Transporte coletivo	RS
203	Medabil Sistemas Construtivos	Metalurgia	RS
204	Círculo	Têxtil e confecções	SC
205	Coop. Concórdia - Copérdia	Cooperativas agroindustriais	SC
206	Reunidas	Transporte coletivo	SC
207	Araupel	Celulose e papel	RS
208	Dona Francisca Energética	Energia e gás	RS
209	Fitesa	Têxtil e confecções	RS
210	Bematech	Tecnologia e automação	PR
211	Madeira Miguel Forte	Celulose e papel	PR
212	Ventos do Sul Energia	Energia e gás	RS
213	Coopercarga	Transporte de cargas	SC
214	Coop. Trit. de Espumoso - Cotriel	Cooperativas agroindustriais	RS
215	Trafo	Máquinas e equipamentos	RS
216	Sinostar	Comércio varejista	RS
217	Lunender	Têxtil e confecções	SC
218	Grazziotin	Comércio varejista	RS
219	Buettner	Têxtil e confecções	SC
220	Wetzel	Metalurgia	SC
221	Primo Tedesco	Celulose e papel	SC
222	União Norte do Paraná de Ensino	Serviços de saúde	PR
223	Coop. Vinícola Aurora	Cooperativas agroindustriais	RS
224	Vale do Ivaí - Açúcar e Alcool	Alimentos	PR
225	Cia. Riograndense de Miner. - CRM	Mineração	RS
226	Soc. Evang. Benefic. de Curitiba - SEB	Serviços de saúde	PR

227	O Boticário Franchising	Serviços diversos	PR
228	Breithaupt	Comércio varejista	SC
229	Insol Intertrading	Comércio atacadista e exterior	PR
230	Panatlântica	Metalurgia	RS
231	Agroeste Sementes	Alimentos	SC
232	Cordoaria São Leopoldo	Têxtil e confecções	RS
233	Capal Coop. Agroindustrial	Cooperativas agroindustriais	PR
234	Artemis Transmissora de Energia	Energia e gás	SC
235	Total Linhas Aéreas	Transporte coletivo	PR
236	Condor	Farmacêutica, higiene e cosméticos	SC
237	Copel Telecomunicações	Telecomunicações	PR
238	Café Damasco	Bebidas	PR
239	Toniolo, Busnello	Construções e engenharia	RS
240	Perto	Tecnologia e automação	RS
241	Cia. Águas de Joinville	Saneamento	SC
242	Electro Aço Altona	Metalurgia	SC
243	Concepa - Rodovia Osório-PoA	Concessionárias de rodovias	RS
244	A. Grings	Calçados e componentes	RS
245	CooperativaAlegrete - Caal	Cooperativas agroindustriais	RS
246	Madem	Madeira	RS
247	Frigelar	Comércio varejista	RS
248	Procergs	Tecnologia e automação	RS
249	Servopa	Comércio varejista	PR
250	Metisa	Metalurgia	SC
251	Usaciga	Alimentos	PR
252	Altenburg	Têxtil e confecções	SC
253	Zen	Autopeças	SC
254	Weg Automação	Máquinas e equipamentos	SC
255	Renner Herrmann	Química	RS
256	Rodovias Integradas do Paraná	Concessionárias de rodovias	PR
257	Coop. Tupanciretã - Agropan	Cooperativas agroindustriais	RS
258	Brascan Energética	Energia e gás	PR
259	Rodovia das Cataratas	Concessionárias de rodovias	PR
260	Móveis Carraro	Móveis	RS
261	Unimed Grande Florianópolis	Serviços de saúde	SC
262	Intecnial	Máquinas e equipamentos	RS
263	Coop. Triticola Sepeense	Cooperativas agroindustriais	RS
264	Bertolini	Móveis	RS
265	Construtora Castilho	Construções e engenharia	PR
266	Soc. Rádio Emissora Paranaense	Editoras, gráficas e comunicação	PR
267	Coml. de Eletrod. Pedro Obino Jr.	Comércio varejista	RS
268	Paco Indústria Metalúrgica	Metalurgia	RS
269	Pennachi & Cia.	Comércio atacadista e exterior	RS
270	Vinhos Salton	Bebidas	RS
271	Caminhos do Paraná	Concessionárias de rodovias	PR
272	Arauco Forest Brasil	Madeira	PR
273	RBS TV Florianópolis	Editoras, gráficas e comunicação	SC
274	Brafer Construções Metálicas	Metalurgia	PR
275	Leão Júnior	Bebidas	PR
276	RBI Enterprises Trading	Comércio atacadista e exterior	PR
277	Coop. Agroind. União - Coagru	Cooperativas agroindustriais	PR
278	Coop. Porecatu – Cofercatu	Cooperativas agroindustriais	PR
279	Móveis Rudnick	Móveis	SC
280	Savar Veículos	Comércio varejista	RS
281	Agritech Lavrale	Máquinas e implementos agrícolas	RS
282	WHB Fundação	Autopeças	PR
283	Cooperativa Auriverde	Cooperativas agroindustriais	SC
284	Ceusa	Cerâmica	SC

285	Única Indústria de Móveis	Móveis	RS
286	Expresso Princesa dos Campos	Transporte coletivo	PR
287	Águia Sistemas de Armazenagem	Logística e armazenagem	PR
288	Tramontina Multi Ferramentas	Metalurgia	RS
289	Moinho do Nordeste	Alimentos	RS
290	Impressora Paranaense	Editoras, gráficas e comunicação	PR
291	ECTE - Transmissão de Energia	Energia e gás	SC
292	Panambra Sul	Comércio varejista	RS
293	Killing Tintas e Solventes	Química	RS
294	Curtume Viposa	Couros e peles	SC
295	Baldo	Alimentos	RS
296	Noma do Brasil	Material de transporte	SC
297	Sta. Casa de Misericórdia Curitiba	Serviços de saúde	PR
298	Viação Canoense	Transporte coletivo	RS
299	Ferramentas Gedore	Metalurgia	RS
300	GVD International Trading	Comércio atacadista e exterior	RS

APÊNDICE 2**EMAIL DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA**

A

A/C Sr(a).

A pesquisa em anexo visa contribuir ao desenvolvimento da cooperação entre empresas e universidades. A mesma está sendo desenvolvida pelo Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná sob orientação do Professor Doutor Lauro Brito de Almeida.

Vossa empresa faz parte do seleto grupo das “300 Mais” da região Sul do Brasil, conforme a Revista Expressão anuário/edição 2007. Para tanto, solicitamos Vossa valiosa contribuição ao estudo da Cultura Organizacional e Práticas do Orçamento das “300 Mais” do Sul do Brasil.

Cabe ressaltar que em nenhum momento serão solicitados nem divulgados dados confidenciais e estratégicos da empresa. A pesquisa é 100% acadêmica e 3 minutos são suficientes para as respostas.

Desde já, agradecemos o quanto antes possa responder o questionário eletrônico clicando no link abaixo:

<http://www.giramundodesign.com.br/Questionario/>

Atenciosamente,

Prof. Marcelo Resqueti Tarifa

Mestrando em Contabilidade – UFPR

Professor dos cursos de Ciências Contábeis da UEL e UNOPAR – Londrina/PR

Fones: (43) 3024-3838 – (43) 9993-7484

APÊNDICE 3

QUESTIONÁRIO ELETRÔNICO

PARTE I - PRÁTICA DO ORÇAMENTO NA EMPRESA

MARQUE COM UM "X" AS RESPOSTAS CORRESPONDENTES E COMPLETE AS INFORMAÇÕES SOLICITADAS QUANDO NECESSÁRIO.

01) O orçamento da empresa é desenvolvido sob qual periodicidade?

<input type="checkbox"/>	Mensal	
<input type="checkbox"/>	Bimestral	
<input type="checkbox"/>	Semestral	
<input type="checkbox"/>	Anual	
<input type="checkbox"/>	Outro. Especificar	<input type="text"/>

02) Quem participa do desenvolvimento do orçamento da empresa?

<input type="checkbox"/>	Setor Contábil	
<input type="checkbox"/>	Setor Financeiro	
<input type="checkbox"/>	Diretoria	
<input type="checkbox"/>	Todos os setores	
<input type="checkbox"/>	Outro. Especificar	<input type="text"/>

03) O orçamento da empresa:

<input type="checkbox"/>	Possui foco no planejamento operacional.
<input type="checkbox"/>	Possui foco na avaliação de desempenho.
<input type="checkbox"/>	Possui foco na avaliação das metas traçadas.
<input type="checkbox"/>	Possui foco nas estratégias da empresa.

04) Há algum tipo de gratificação aos responsáveis quando as metas orçamentárias são cumpridas?

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não

05) EM ORDEM DE IMPORTÂNCIA, AVALIE AS CARACTERÍSTICAS DO ORÇAMENTO NA EMPRESA (ENUMERE DO 1º AO 5º, DO MAIS PARA O MENOS IMPORTANTE)

<input type="checkbox"/>	O orçamento é projetado nos objetivos da empresa e controlado por meio dos dados contábeis.
<input type="checkbox"/>	O orçamento permite remover os dados do mês recém concluído e acrescentar dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte.

- ☐ O orçamento é projetado da estaca zero, com justificativas para novos gastos.
- ☐ Os recursos do orçamento são projetados para vários níveis de atividades da empresa.
- ☐ O orçamento é projetado de acordo com as necessidades dos processos da empresa.

06) EM ORDEM DE IMPORTÂNCIA, AVALIE OS FATORES EXTERNOS QUE INFLUENCIAM O ORÇAMENTO (ENUMERE DO 1º AO 10º, DO MAIS PARA O MENOS IMPORTANTE)

- ☐ Cenário político.
- ☐ Cenário econômico.
- ☐ Tecnologia.
- ☐ Cenário social.
- ☐ Cenário legal.
- ☐ Cenário fiscal.
- ☐ Ecologia.
- ☐ Concorrência.
- ☐ Fornecedores.
- ☐ Cenário demográfico.

07) EM ORDEM DE IMPORTÂNCIA, AVALIE AS ETAPAS DA MONTAGEM DO ORÇAMENTO (ENUMERE DO 1º AO 5º, DO MAIS PARA O MENOS IMPORTANTE)

- ☐ Plano de marketing.
- ☐ Plano de suprimentos, produção e estocagem.
- ☐ Plano de investimentos no ativo permanente.
- ☐ Plano de recursos humanos.
- ☐ Plano financeiro.

08) EM ORDEM DE IMPORTÂNCIA, AVALIE OS PRINCIPAIS MOTIVOS DE VARIAÇÕES ENTRE OS VALORES ORÇADOS x REALIZADOS NA EMPRESA (ENUMERE DO 1º AO 4º, DO MAIS PARA O MENOS IMPORTANTE)

- ☐ Variação por causa de erros de informações.

- ☐ Variações por causa de decisões administrativas.
- ☐ Variações por decisões não controláveis, embora identificadas.
- ☐ Variações cujas causas precisas não tenham sido estabelecidas.

PARTE II - CULTURA DA EMPRESA

EM ORDEM DE IMPORTÂNCIA, AVALIE AS CARACTERÍSTICAS CULTURAIS DA EMPRESA

(ENUMERE DO 1º AO 4º, DO MAIS PARA O MENOS IMPORTANTE)

09) Características Dominantes

- ☐ A organização é um lugar muito pessoal. Ela é como uma família, as pessoas repartem suas experiências tanto pessoais como de trabalho.
- ☐ A organização é um lugar muito dinâmico e empresarial. As pessoas estão dispostas a ousar e correr riscos.
- ☐ A organização é muito orientada por resultados. As pessoas são muito competitivas e orientadas para a realização profissional.
- ☐ A organização é um lugar muito controlado e estruturado. Procedimentos formais geralmente governam o que as pessoas fazem.

10) Liderança Organizacional

- ☐ A liderança na organização é geralmente considerada mentora, facilitadora e estimuladora.
- ☐ A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de empreendedora, inovadora e corredora de riscos.
- ☐ A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de maior seriedade, ambiciosa e com foco orientado para resultados.
- ☐ A liderança na organização é geralmente considerada exemplo de coordenação, organização e eficiência corrente sem obstáculos.

11) Gerenciamentos de Pessoas e Equipe

- ☐ O estilo gerencial da organização é caracterizado por trabalho em equipe, consenso e participação.
- ☐ O estilo gerencial na organização é caracterizado por aceitar riscos individuais, inovação, liberdade e singularidade.
- ☐ O estilo gerencial na organização é caracterizado por uma competitividade energética, exigente e de atingimento de objetivos.

☐ O estilo gerencial na organizacional é caracterizado por estabilidade no emprego, conformidade, previsibilidade e estabilidade nas relações.

12) União Organizacional

☐ O que mantém a organização unida é a lealdade e a confiança mútua. O comprometimento com a organização é alto.

☐ O que mantém a organização unida é o comprometimento para a inovação e desenvolvimento. Há uma ênfase em ficar na fronteira das inovações.

☐ O que mantém a organização unida é, ao mesmo tempo, ênfase em resultados e realização de metas. Agressividade e conquistas são temas comuns.

☐ O que mantém a organização unida é, ao mesmo tempo, regras formais e práticas estabelecidas. Manter a organização funcionando sem conflitos é importante.

13) Ênfase Estratégica

☐ A organização enfatiza o desenvolvimento humano. Confiança, transparência e participação são características.

☐ A organização enfatiza a obtenção de novos recursos e a criação de novos desafios. Experimentar coisas novas e a busca de novas oportunidades são valorizadas.

☐ A organização enfatiza a ação competitiva e o alcance dos resultados. Atingir metas difíceis e satisfazer o mercado são objetivos dominantes.

☐ A organização enfatiza a continuidade e estabilidade. Eficiência, controle e funcionamento sem transtornos são importantes.

14) Critérios de Sucesso

☐ A organização define sucesso com base no desenvolvimento de trabalho de equipe, comprometimento com o emprego e o compromisso com as pessoas.

☐ A organização define sucesso com base em ter os produtos mais novos ou diferenciados. É uma líder e inovadora de produtos.

☐ A organização define sucesso com base na satisfação do mercado em ficar sempre na frente de concorrentes potenciais.

☐ A organização define sucesso com base na eficiência. Cumprir prazos, seguir a programação sem problemas e produzir a baixos custos são fatores críticos.

PARTE III - CARACTERÍSTICAS DO RESPONDENTE E DA EMPRESA MARQUE COM UM "X" AS RESPOSTAS CORRESPONDENTES E COMPLETE AS INFORMAÇÕES SOLICITADAS QUANDO NECESSÁRIO.

15) Idade do respondente

- ☐ 20 a 30 anos
- ☐ 30 a 40 anos
- ☐ 40 a 50 anos
- ☐ 50 a 60 anos
- ☐ mais que 60 anos

16) Função na empresa

- ☐ Gerente
- ☐ Diretor
- ☐ Contador
- ☐ *Controller*
- ☐ Outro. Especificar

17) Formação

- ☐ 2º Grau completo
- ☐ Superior incompleto. Curso:
- ☐ Superior completo. Curso:
- ☐ Pós-Graduação. Curso:
- ☐ Outro. Especificar

18) Participa do desenvolvimento do orçamento da empresa a quantos anos?

- ☐ 0 a 5 anos
- ☐ 5 a 10 anos
- ☐ 10 a 15 anos
- ☐ 15 a 20 anos
- ☐ acima de 20 anos

19) A empresa existe a quantos anos?

- ☐ 0 a 10 anos

- ☐ 10 a 20 anos
☐ 20 a 50 anos
☐ acima de 50 anos

20) Qual o faturamento anual da empresa no último exercício (em Reais- R\$)?

- ☐ 0 a 1 milhão
☐ 1 a 5 milhões
☐ 5 a 10 milhões
☐ 10 a 50 milhões
☐ acima de 50 milhões

21) Qual a quantidade de funcionários da empresa?

- ☐ 0 a 50 funcionários
☐ 50 a 100 funcionários
☐ 100 a 500 funcionários
☐ 500 a 1000 funcionários
☐ acima de 1000 funcionários

**PARTE IV - CASO QUEIRA RECEBER OS RESULTADOS DA PRESENTE
PESQUISA, PREENCHA SEU EMAIL:**

E-mail

MUITO OBRIGADO POR CONTRIBUIR!!!!